التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة

الدكتور صالحي محمد

الطبعة الأولى

2016

الطبعة الأولى

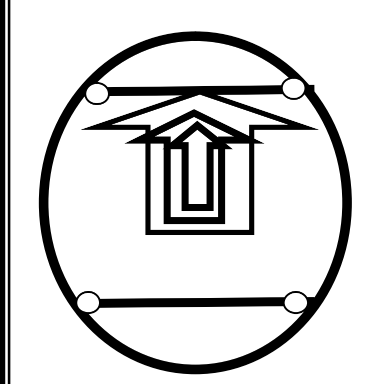
2016

مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)

خلوي : 00962 -799424774

00962- 79516512

فاكس: 00962 – 65153561



E-mail : remah @ remahtraining ,com

Khalidk _ 51 @ hotmail. com

Web . www.remah@remahtraining.com .

مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)

www.remah@remahtraining.com

المملكة الأردنية الهاشمية – عمان – شارع الجاردنز

الإهـــــــداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار

إلى من دفعني إلى العلم وبه أزداد إفتخار

والدي العزيز

إلى معنى الحب والحنان والتفاني

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي

أمي الحبيبة

إلى من هم أقرب إلي من روحي وبهم أستمد قوتي

وإصراري

إخوتي: **أسامة، صلاح الدين، علاء الدين**

كما لا أنسى كل من ساعدني من قريب أو بعيد وأخص

بالذكر الدكتورة كسري أسماء.

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة المختصرات

الترجمة	معنى المختصر	المختصر
مجلس التقارير المالية	Financial Reporting Council	**FRC**
مؤسسة التمويل الدولية	International finance corporation	**IFC**
صندوق المعاشات العامة	THE CALIFORNIA PUBLIC EMPLOYEE'S RETIREMENT SYSTEM	**CALPERS**
مجلس الإشراف المحاسبي للمؤسسات العامة	PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BORD	**PCAOB**
الإتحاد الدولي للمحاسبين	INTERNATIANAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS	**IFAC**
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS	**AICPA**
منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية	Organisation de Coopération et de Développement Économiques	**OECD**
لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة	Commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse	**COSOB**
قانون ساربنز أوكسلي	Sarbanes-Oxley Act	**SOX**
برنامج الرزمة الإحصائية	Statistical package of social sciences	**SPSS**

قائمة الملاحق

فهرس المحتويات

الفصل الثالث: الإطار المفاهيمي والنظري لتنافسية المؤسسة

أدت سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي حدثت في الكثير من الشركات الدولية، كأزمة شركة إنرون التي تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وشركة وورلد كوم الأمريكية للاتصالات عام 2002 والتي كانت تدعي حس الأمانة والشفافية، إلى فقدان الثقة في مثل هذه الشركات وزوالها بزوال مفهوم التدقيق الداخلي المحكم وغياب نظام الحوكمة. ففي ظل ارتفاع ضغوط المنافسة على المستويين المحلي والدولي أصبح التدقيق الداخلي وعلاقته بحوكمة الشركات من المواضيع الهامة. وحتى تستطيع المؤسسات والشركات الدولية ضمان بقائها والاستمرارية ومنافسة الشركات النشطة في نفس القطاع، ومن أجل تحديد أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة، قام معهد المدققين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وعملت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على تطوير مبادئ حوكمة الشركات لمواجهة المنافسة الدولية الشرسة، هذا ما جعل كل من التدقيق وحوكمة الشركات أداة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمانها، بالإضافة إلى الإفصاح والشفافية.

ومما لاشك فيه أن الجزائر لم تكن في منأى عن هذا الانشغال العالمي، فهي لا تختلف عن باقي الدول في تنظيمها لمهنة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث قامت بسن مجموعة من القوانين والتشريعات بهدف المحافظة على المؤسسات الجزائرية ومساعدتها في اختراق الأسواق الدولية ومنافستها للمؤسسات الدولية.

إشكالية الدراسة:

كنتيجة منطقية لهذه الأزمات يعتبر لجوء المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية في العديد من الدول ومن بينها الجزائر إلى وضع مجموعة من القوانين والضوابط الأخلاقية دليلا على أهمية حوكمة الشركات في حماية الأطراف ذات المصلحة من التلاعب والفساد الإداري من جهة والرفع من أداء وكذا تنافسية المؤسسة من جهة أخرى، ويعد وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للشركات كأحد ركائز الحوكمة عنصرا داعما لهذه الأخيرة.

وبالنظر إلى دور كل منهما يتبادر إلى أذهاننا وجود علاقة وطيدة بين كل من الحوكمة والتدقيق الداخلي وتنافسية المؤسسات، مما يجعلنا نطرح الإشكال التالي:

هل يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي بعض التساؤلات الفرعية والمتمثلة في:

- ما هو الإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق الداخلي؟
- ما هو الإطار النظري والمفاهيمي لحوكمة الشركات؟
- ما هو الإطار النظري والمفاهيمي لتنافسية المؤسسة؟
- ما واقع أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على تساؤلات الدراسة تم صياغة مجموعة من الفرضيات:

✓ **الفرضية الرئيسية الأولى:**

يلتزم المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي حسب رأي عينة الدراسة.

✓ **الفرضية الرئيسية الثانية:**

تطبق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال.

✓ **الفرضية الرئيسية الثالثة:**

يوجد مستوى عالي من التنافسية في صيدال.

✓ **الفرضية الرئيسة الرابعة:** يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.

- **الفرضية الفرعية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة عند مستوى $\alpha = 0.05$.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة عند مستوى $\alpha = 0.05$.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة من خلال:

- ✓ زيادة الإهتمام بهذا الموضوع من المنظور المفاهيمي والنظري والواقع العملي الممارس، خاصة في ظل الفضائح المالية والأخلاقية التي تعرض لها العالم، الأمر الذي يستلزم تسليط الضوء على واقع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة.
- ✓ تزامن هذه الدراسة مع توجه الاهتمام الدولي إلى البحث في موضوع حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، باعتبار أن القصور في الالتزام بها أدى إلى وقوع العديد من الأزمات المالية والأخلاقية.
- ✓ زيادة وعي المؤسسات الجزائرية بضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي من أجل رفع تنافسيتها.
- ✓ إثراء المكتبة الجزائرية بهذا النوع من الدراسات نظرا لقلة البحث فيها.

أسباب اختيار موضوع الدراسة

إن موضوع التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية المؤسسة يعتبر من المواضيع الهامة التي تتطلب دراسات وأبحاث مختلفة، بهدف معرفة أسباب حدوث الاختلالات وفشل المؤسسة في مواجهة المنافسة وإمكانية إيجاد حلول ناجعة لها، لذا فإنه من بين الأسباب التي كانت دافعا لاختيار هذا الموضوع ما يلي:

- **أسباب عامة:**

- ✓ الاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات في جميع الميادين، مما أثار الفضول لمعرفة علاقته بالتدقيق الداخلي وتنافسية المؤسسة.
- ✓ الأهمية المتزايدة التي يحظى بها موضوع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات سواء كان ذلك على المستوى العلمي في المعاهد والجامعات أو على المستوى العملي في المؤسسات الجزائرية.
- ✓ الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.

أسباب خاصة:

- ✓ القيمة العلمية والعملية التي يحظى بها موضوع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والتنافسية في الجزائر.
- ✓ يرتبط هذا الموضوع ارتباطا وثيقا بتخصص الباحث أي التدقيق والمحاسبة.
- ✓ الميل الشخصي إلى الموضوعات المتعلقة بدراسة الحقائق العلمية لممارسة مهنة التدقيق.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ توضيح الإطار النظري والفكري للتدقيق الداخلي.
- ✓ تحديد ومعرفة مبادئ حوكمة الشركات.
- ✓ معرفة تنافسية المؤسسات والآليات التي تعمل على رفعها.
- ✓ تحديد طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية المؤسسة.
- ✓ تسليط الضوء على جوانب القصور في تطبيق التدقيق الداخلي وميثاق الحكم الراشد في مؤسسة صيدال، ومن ثم تقديم اقتراحات لتفعيل دورها وتعظيم مساهمتها في رفع تنافسية المؤسسة.

حدود الدراسة:

اقتصرت هذه الدراسة على إبراز وعرض أثر التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية مؤسسة صيدال، وتتمثل الحدود المكانية، الزمنية والبشرية لهذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ **الحدود المكانية:**

عالجت الدراسة أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، حيث شملت مؤسسة صيدال بجميع فروعها ووحداتها، وأخذت وجهة نظر المشرفين على مهنة التدقيق الداخلي والمسيرين ومجلس الإدارة.

- ✓ **الحدود الزمنية:**

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر بثمانية أشهر.

✓ **الحدود البشرية:**

تستند هذه الدراسة الميدانية إلى أراء مجموعة من المبحوثين الموظفين بمؤسسة صيدال.

المنهج المتبع في الدراسة:

تحقيقا لهدف الدراسة ومن أجل الإجابة على أسئلتها والإلمام بجميع جوانبها واختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها، حيث يستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها. وذلك باعتباره يساعد على توضيح المفاهيم الأساسية ذات الصلة بموضوع الدراسة وتبيان أهميتها، أيضا كونه مناسب لتحليل المعلومات المتحصل عليها مع العلم أنه تم الاعتماد على استمارة أسئلة كأداة لجمع المعلومات مدعمة بالمقابلات والملاحظات الشخصية عند توزيعها على المستجوبين من أجل ضمان جودة ومصداقية أكثر للبيانات.

الدراسات السابقة:

1- الدراسات العربية:

1-1- دراسة الرحاحلة محمد ياسين (2005) بعنوان: "فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 01، العدد 01، الجامعة الأردنية، عمان.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال دراسة مدى التزام تلك الأجهزة بالمعايير الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في عملها، وتأثير العوامل المتعلقة بالجامعة، والعوامل الشخصية للعاملين على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير، وتقديم التوصيات لرفع مستوى فاعليتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعات الأردنية تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي، كما أن العوامل المتعلقة بالمدققين ليس لها تأثير على فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي. أما بالنسبة للعوامل المتعلقة بالجامعة فقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل

أثر على فاعلية أداء التدقيق الداخلي، وأوصت الدراسة بضرورة تبادل الخبرة والمعرفة بين الجامعات في مجال التدقيق.

1-2- دراسة نقاز أحمد (2007) بعنوان: "دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة الأغواط، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق الداخلي في العملية الإدارية ودرجة الاستفادة منها، خصوصا في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة بمختلف أصنافها(إستراتيجية، تكتيكية وتنفيذية). اذ توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن متخذي القرارات مهما كانت مستوياتهم الإدارية، فإنهم في حاجة إلى الاعتماد على معلومات ذات نوعية، الأمر الذي يجعل التدقيق الداخلي كأداة مساعدة في توفير هذه المعلومات وضمان نوعيتها، وبالتالي دعم وتفعيل القرارات المتخذة في المؤسسة. ولهذا قام مجمع صيدال باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية التي لعبت دورا كبيرا في عملية صنع القرارات بمختلف أنواعها في المجمع، الأمر الذي جعله يحقق نتائج ايجابية متلاحقة، وقد أوصى الباحث بمعالجة النقائص الملاحظة، منها ضعف الموارد المادية والبشرية والتقنية المتاحة لهذه الوظيفة.

1-3- دراسة سامية لحول (2007-2008) بعنوان: " التسويق والمزايا التنافسية دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إدراك العلاقة بين التطور الذي يحدث على مستوى تنافسية المنظمات والتسويق بغية اعتمادها للتكيف مع المعطيات الجديدة. كذلك تبيان أن المنظمات يمكن أن تشارك جميعا في الاعتراف بأن التسويق أساس تحقق النجاح والنمو والاستمرارية في السوق. وقد خلصت هذه الدراسة أنه رغم تعرض التسويق ولمدة طويلة في الجزائر إلى عراقيل بحكم الاقتصاد المخطط والسوق غير التنافسية، وعدم تطبيقه أو تطبيقه بشكل سيئ، فإن هناك تحديات جديدة وظهور سوق التنافسية وما تتطلبه من إيجاد مكانة للمنظمة.

1-4- دراسة عمر علي عبد الصمد (2008-2009) دراسة ميدانية بعنوان: " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة المدية، الجزائر.

هدفت إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه توجد علاقة ايجابية بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، إذ تركز المراجعة الداخلية على الأهلية، الاستقلالية والموضوعية، أيضا جودة أداء العمل، كما أن المراجعة الداخلية تساهم في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعة المخاطر وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات.

5-1- دراسة فكري عبد الغني محمد جودة(2008) بعنوان: "مدى تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسة في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة بازل الرقابية المصرفية دراسة حالة بنك فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة فلسطين، غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الحوكمة في بنك فلسطين وفقا لمبادئ (OECD) ومبادئ لجنة بازل للإشراف المصرفي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن بنك فلسطين يلتزم بمبادئ حوكمة المؤسسات بدرجة مرتفعة، وأن تطبيق مبادئ الحوكمة يؤثر ايجابا على مؤشرات أداء البنك.

6-1- دراسة عوض بن سلامة الرحيلي (2008) بعنوان: "لجنة المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية، مجلة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 02، السعودية.

هدفت هذه الدراسة للتعريف بأن حوكمة الشركات عبارة عن نظام يتم من خلاله إدارة ومراقبة المنظمات بهدف حماية حقوق حاملي الأسهم، المساواة بينهم، تحقيق العدالة وإشراكهم في اتخاذ القرارات وتوفير المعلومات بشفافية، وتحديد مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة وواجباتهم وحقوقهم، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا أنه هناك محاولات جادة للتعرف على هذا المفهوم وآليات تطبيقه على أرض الواقع.

7-1- دراسة أمينة فذاق(2009) بعنوان:"تأثير حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على طلب مراجعة خارجية ذات جودة، وخلصت إلى أن مجلس الإدارة ولجنة المراجعة تؤثران سلبا على طلب جودة المراجعة الخارجية، ذلك لعدم كفاءة الأعضاء المتواجدين في هاتين الآليتين وحيادهم تجاه الإجراءات الرقابية الداخلية مثل الجمع بين وظيفة المدير العام ووظيفة رئيس مجلس الإدارة، هذا ما بين عدم التطبيق الجدي للحوكمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

1-8- **دراسة العفيفي (2009) بعنوان: "مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة**"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على مواجهة ظاهرة الفساد. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد انخفاض في أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة، وأن ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني يحول دون تطبيقها. وأهم ما أوصت به الدراسة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة، وتخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة الفساد المالي.

1-9- **دراسة عبد الحكيم عبد الله نسور(2009) بعنوان:" الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي**"، أطروحة دكتوراه، جامعة تشرين، سوريا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر عوامل تعزيز التنافسية وفق نموذج العالم بورتر على الأداء التنافسي لشركة الأدوية الأردنية، حيث مثلت المتغيرات المستقلة بخمس محاور رئيسية (ظروف الطلب، ظروف الإنتاج، الاستراتجيات، الصناعة التزويدية، دور الحكومة الداعم للتنافسية). وقد خلصت الدراسة إلى وجود سياسة تسويقية تبنتها شركات الأدوية الأردنية، تبني مفهوم الجودة الشاملة، وجود علاقة ايجابية بين هيكل السوق والمنافسة السائدة، إستراتجية التمايز عن المنافسين، إستراتجية التركيز على قطاع محدد.

1-10-دراسة العايب (2010) بعنوان: "نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية"، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، ومحاولة مقارنته مع الممارسات الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية بعيدة بعدا شديدا عن الممارسات الدولية، بل أن هذا الواقع لا يتناسب مع ما يجب أن يكون مطبقا بناء على ما تقتضيه المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، وكذلك أخلاقيات المهنة. كما بينت أن التطبيق الفعلي للمتطلبات الأساسية التي تسمح بممارسة مهنة التدقيق بالشكل الذي يسمح لها بإثبات فعاليتها، وكفاءتها، يتم بوتيرة جد بطيئة، وهذا الأمر ينطبق في نفس الوقت على المؤسسات الكبيرة والصغيرة على حد سواء.

1-11-دراسة لعشوري نوال (2011) بعنوان:"دور حوكمة الشركات في الرفع من أداء وكفاءة السوق المالي دراسة حالة مصر"، رسالة ماجستير، جامعة باجي مختار عنابة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي المصري بتطبيق حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، من خلال معرفة مدى ملاءمة القوانين والأنظمة المنظمة لعمل السوق المالي مع مبادئ الحوكمة، وخلصت إلى أن الإطار القانوني والرقابي المنظم لعمل السوق المالي المصري يتلاءم إلى درجة كبيرة مع مبادئ حوكمة الشركات كما توصلت أيضا إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق مبادئ الحوكمة ورفع أداء وكفاءة السوق المالي.

1-12-دراسة قمان عمر(2012)، بعنوان: "مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح لغرض حوكمة المؤسسات الجزائرية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار مساهمة المراجعة المالية في حوكمة الشركات من خلال ضمان الشفافية والإفصاح والتقليل من عدم التماثل في المعلومات بين أصحاب المصالح، وخلصت إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المراجعة المالية وتحقيق مبدأ الشفافية

والإفصاح الذي يعتبر أهم مبادئ حوكمة الشركات. لكن المؤسسات الجزائرية لم تصل بعد إلى الأهداف المرجوة من حوكمة الشركات، أيضا فيما يخص المراجعة المالية لم تسمو بعد إلى معايير المراجعة الدولية المطبقة.

2- الدراسات الأجنبية:

1-2- دراسة (2001) CHAABNIA FATEN دراسة بعنوان:" ممارسة التدقيق الداخلي في المؤسسة"، رسالة ماجستير، جامعة البليدة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء حول ممارسة التدقيق الداخلي على مستوى التموينات والخلية التجارية ومصلحة الفواتير في مؤسسة التسيير الفندقية الجزائرية، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة الداخلية ضرورية لتحديد الأهداف وقياس مدى تنفيذها في نهاية الدورة، أيضا أكدت على ضرورة تعزيز الإجراءات التي تتبع من حيث الموارد ،التنظيم، الإشراف والاتصال خاصة ما يتعلق بمجال نشر المعلومات الخاصة بها .

2-2- دراسةABDELMALEK HAMEL (2008-2007) دراسة بعنوان:"دور وظيفة التدقيق في حوكمة المؤسسة"، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.

هدفت إلى تسليط الضوء على لجنة المراجعة ضمن حوكمة الشركات مع إبراز العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات، أيضا التعرف على طريقة قياس لجنة المراجعة لجودة أعمال المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يعتبر من أسباب إنشاء لجنة المراجعة، حيث تساعد هذه الأخيرة في زيادة اطمئنان المستثمرين والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين لأنها تؤدي دور الضمان لهم، وتساهم في تقديم معلومات موثوقة وذات جودة.

3-2- دراسة(2007) Diard trebucq بعنوان: Analyse exploratoire des normes internationales d'audit interne, cahier de recherche, Université de Tours, France.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نصي لمعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة سنة 2001 لتقويم نوعية هذه المرجعية من عدة جوانب تتعلق بمدى ترجمة المحاور الأساسية لهذه المرجعية ضمن محتوى المعايير نفسها، ومدى قدرتها على تسهيل تعلمها من قبل مستعمليها فرديا وجماعيا. وقد توصل الباحثان إلى أن الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي يشكل

عاملا أساسيا في تحقيق تحكم جيد في مخاطر المنظمة، وإيجاد الفرص المفيدة من أجل تطويرها، إلا أن هذا الإطار المرجعي لا يخلو من نقائص أثرت سلبا على فهمه وتطبيقه من قبل المستعملين، فقد أظهر التحليل النصي وجود غموض نسبي في الأسس النظرية التي بنيت عليها هذه المعايير وعدم وضوح العلاقة بين التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى المرتبطة به خصوصا الإدارة العملياتية، وغياب بعض المصطلحات المرتبطة بالتدقيق الداخلي مثل: حجم المنظمة، هيكل الملكية، الثقافة، الانتماء القطاعي، درجة الفاعلية، التكنولوجيا ودرجة التعقد وعدم استقرار المحيط. استدعت هذه النتائج من الباحثين التوصية بإعادة هيكلة نصية لمعايير التدقيق الداخلي الدولية من أجل تسهيل فهمها، تطبيقها وتطويرها.

2-4- دراسة Burnaby et al(2009) بعنوان: Usage of internal auditing standards by companies in the United States and select European countries, managerial auditing journal, vol.24, n°09.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية، بلجيكا، ايطاليا، هولندا، المملكة المتحدة وايرلندا، مع معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، ومن ثم تحديد الفروق والالتزام بهذه المعايير بين هذه البلدان التي توجد بها فروع لهذا المعهد. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بإعداد استبيان حول مواضيع متعددة عن التدقيق الداخلي، تم توزيعه عبر البريد الالكتروني سنة 2006 على المدققين الداخليين المنخرطين في المعهد والبالغ عددهم 62297 استنادا إلى قاعدة البيانات الموجودة بالمعهد. وقد بلغت الاستبيانات المسترجعة والقابلة للاستعمال 4080، أي أن نسبة الاستجابة لا تتعدى 6%. أظهرت الدراسة وجود فروق جوهرية في الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي بين البلدان المذكورة، وأن هناك مستويات ذات معنوية للاختلاف في الإجابات الخاصة بكل بلد. أما فيما يخص المعيار 1300 المتعلق ببرنامج ضمان الجودة، والمعيار رقم 2600 المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر، فقد أظهرت النتائج مستويات مرتفعة لعدم توافق الممارسات مع متطلبات هذين المعيارين.

2-5- دراسة(2009) Bota-Avram and Palfi، بعنوان: Measuring and assessment of internal audit's effectiveness, annals of faculty of economics, vol.3, issie 1, university of Oradea, Romania.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الطرق الأكثر استعمالا في تقييم أداء التدقيق الداخلي بإتباع منهج التحليل الأساسي. وقد توصل الباحثان إلى أن المدققين الداخليين أصبحوا يواجهون تحديات صعبة في ظل اضطراب الأحوال الاقتصادية محليا ودوليا، مما يجعل القيمة المضافة التي يساهم بها التدقيق الداخلي ذات أهمية بالغة، الأمر الذي يدفع بالمدققين الداخليين إلى الاهتمام أكثر فأكثر بالبحث عن أفضل الطرق في قياس وتقييم فعالية التدقيق الداخلي. كما يبين البحث وجود عدة طرق وأدوات بعضها كمية وأخرى نوعية، والبعض الآخر يجمع بين العوامل الكمية والنوعية كما هو الحال بالنسبة لنموذج balanced score card. ويرى الباحثان أن اختيار طريقة التقييم أو القياس يتعلق بتحقيق الهدف الرئيسي للقياس والتقييم، ألا وهو الحصول على تصور ملائم لفاعلية التدقيق الداخلي، وتقييم الحجج من أجل الاستثمار في الموارد الضرورية في سبيل تحقيق تطور جيد لوظيفة التدقيق الداخلي.

2-6- دراسة(2009) Sarens et al بعنوان: Internal audit: a comfort provider to the audit committee, the British accounting review, n°41.

حاول الباحثان من خلال هذه الدراسة الإجابة على سؤالين مهمين هما:

- ✓ ما الذي يدفع لجنة التدقيق إلى النظر باهتمام إلى طمأنة وظيفة التدقيق الداخلي لها؟
- ✓ ما الذي تفعله وظيفة التدقيق الداخلي لتقييم هذه الطمأنة للجنة التدقيق؟

وللإجابة على هذين السؤالين، قام الباحثان بتوضيح اهتمامات لجنة التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي في إطار نظام حوكمة الشركات، وطبيعة العلاقة بينهما. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، من أهمها:

– يلتقي التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق في الاهتمام بعملية إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية باعتبار أن مراقبتهما مسؤولية لجنة التدقيق، في ظل وجود مشكلة عدم تماثل المعلومات بين لجنة التدقيق وإدارة المؤسسة.

– تتوقف درجة مساهمة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية على امتلاك المدققين الداخليين لمستويات عالية من المعرفة والمهارة، والصفات الذاتية اللازمة.

– تساهم العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تقديم مزيد من الطمأنينة للجنة التدقيق، باعتبار أنهما يلتقيان في الاهتمام بفعالية الرقابة الداخلية للقوائم المالية.

7-2- دراسة(2009) M.Marais، بعنوان: « Quality assurance in internal auditing an analysis of the standards and guidelines implemented by the institue of internal auditors, meditari accountancy research vol.12, n°02.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أهداف وطرق تنفيذ برامج الرقابة على نوعية التدقيق الداخلي طبقا لإرشادات معايير التدقيق الداخلي الخاصة بهذا الموضوع (المعايير 1300،...1330). وقد توصل الباحث إلى أن هذه البرامج تؤدي إلى رفع مستوى المهنية، وتسمح بترقية نوعية التنافسية، وتميز مهنة التدقيق الداخلي من خلال عمليات التقييم الداخلية والخارجية المستقلة والدورية، والتي تكشف عن مدى توافق ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسة مع متطلبات معايير التدقيق الداخلي الدولية.

3- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال عرضنا للدراسات السابقة نجد أن البعض منها ركزت على مفهوم الرقابة الداخلية ودور التدقيق الداخلي في تقييمها كإحدى وظائفه، دون ربط واضح لعملية التقييم بإدارة المخاطر التي تواجهها المنظمة، بينما ركزت بعض الدراسات على إحدى الوظيفتين للتدقيق الداخلي، ألا وهي تقييم إدارة المخاطر وعملية الحوكمة دون ربط واضح بين هذه الوظائف الثلاثة، رغم الارتباط الوثيق بين عمليات التقييم للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة. أما الدراسات التي تناولت فعالية التدقيق الداخلي فنجد البعض منها حددت متطلبات الفاعلية والتي كانت مقبولة في ظروف سابقة، وهي اليوم غير كافية أو غير ملائمة، والبعض الآخر منها تناول متطلبات الفاعلية وفق الممارسات المتعارف عليها، وليس بالضرورة أن تكون متوافقة مع معايير التدقيق الداخلي الدولية الحديثة. والتركيز على إيجاد علاقة بين

تطبيق المعاير الدولية المحاسبية وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ومدى أهمية الالتزام بأدوات حوكمة الشركات في زيادة كفاءة وأداء السوق المالي.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو أنها تعتبر من الدراسات القليلة المهتمة بأثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية مؤسسة صيدال، اذ تهدف إلى الكشف عن أهم الأسباب التي تؤدي إلى رفع تنافسية المؤسسة والتطبيق الجيد للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والعمل على تعميم تجربة صيدال على باقي المؤسسات الجزائرية، وشملت الدراسة عينة من موظفي مؤسسة صيدال (أعضاء مجلس الإدارة، مدققون داخليون، مسيرون، ومديرو الوحدات والفروع)، وتم صبر أرائهم فيما يخص موضوع الدراسة من خلال توزيع استمارة تحتوي على أربعين سؤالا تعالج جميع جوانب الدراسة.

هيكل الدراسة:

من أجل طريقة أفضل للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول تسبقها المقدمة، تهتم بتوضيح إشكالية الدراسة، أهميتها، أسباب اختيارها، أهدافها، حدودها، المنهج المتبع، والدراسات السابقة، وتليها الخاتمة تحوي نتائج الدراسة، التوصيات والأفاق المستقبلية، حيث يوجد ثلاثة فصول نظرية وفصل أخير تطبيقي، يسبق كل فصل تمهيد وينتهي بخلاصة.

أما محتويات الفصول التي تتكون منها هذه الدراسة فقد جاءت على النحو الآتي:

الفصل الأول: ورد تحت عنوان الإطار المفاهيمي والنظري للتدقيق الداخلي.

تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تضمن أولها **التأصيل العلمي للتدقيق**، من خلال عرض للتطور التاريخي، مفهومه أهميته وأهدافه، أنواع التدقيق، أما المبحث الثاني تضمن **الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق**، من خلال تقديم المنظمات المهنية، معايير التدقيق، أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق وفي الأخير الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر. وفيما يخص المبحث الثالث **عالج التدقيق الداخلي** من خلال تقديمه، علاقة التدقيق الداخلي بالوظائف الرقابية الأخرى، ومعايير التدقيق الداخلي. أما المبحث الرابع **تضمن مراحل سير**

مهمة التدقيق الداخلي، من خلال التحضير لتنفيذ المهمة، إعدادا التقرير النهائي وتقديم النتائج، متابعة نتائج المهمة.

الفصل الثاني: ورد تحت عنوان الإطار المفاهيمي والنظري لحوكمة الشركات.

تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تضمن أولها **الإطار المفاهيمي للحوكمة**، من خلال عرض لظهور الحوكمة، مفهومها، أهميتها وأهدافها، الأطراف المعنية بالتطبيق، أما المبحث الثاني تضمن **مبادئ، محددات وركائز الحوكمة وآليات تطبيقها**، من خلال تقديم مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، محددات، الركائز الأساسية، وآليات الحوكمة. فيما يخص المبحث الثالث **عالج التجارب الدولية لحوكمة الشركات** من خلال تقديم تجربة الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، تجربة مصر، تجربة فرنسا أما المبحث الرابع **تضمن حوكمة الشركات في الجزائر**، من خلال عرض عام حول الحوكمة في الجزائر، معايير الحوكمة وفق ميثاق الحكم الراشد، واقع الحوكمة في الشركات الجزائرية، جهود الجزائر من أجل إرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات.

الفصل الثالث: ورد تحت عنوان الإطار المفاهيمي والنظري لتنافسية المؤسسة.

تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تضمن أولها **مفاهيم عامة عن التنافسية**، من خلال عرض أسباب الاهتمام بالتنافسية، تعريف، أنواع، أساليب قياس التنافسية، أما المبحث الثاني تضمن **الميزة التنافسية**، من خلال تقديم تعريف للميزة التنافسية، الأسس العامة لبنائها، أنواع ومعايير الحكم على جودة التنافسية، محددات الميزة التنافسية، مصادر الميزة التنافسية. فيما يخص المبحث الثالث **عالج واقع التنافسية في الجزائر** من خلال تقديم الإصلاحات المباشرة وغير المباشرة لدعم تنافسية المؤسسة، السياسات المحددة للتنافسية، الإجراءات العملية للنهوض بالتنافسية في الجزائر. أما المبحث الرابع **تضمن مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة والرفع من تنافسية المؤسسة**، من خلال التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، أثر التدقيق الداخلي على التنافسية، أثر حوكمة الشركات على التنافسية، وأخيرا التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة.

الفصل الرابع: ورد تحت عنوان دراسة حالة مجمع صيدال.

تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تضمن أولها **تقديم مجمع صيدال،** من خلال عرض لمحة تاريخية عن المجمع، الهيكل التنظيمي، شركاء صيدال، التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة في صيدال، أما المبحث الثاني تضمن **عرض لطبيعة الدراسة الميدانية،** المنهج المتبع، حدودها، مجتمعها، وعينتها، أساليب المعالجة الإحصائية وطرق جمع المعلومات، أما المبحث الثالث **خصص لعرض استمارة الدراسة،** هيكلها، صدقها وثباتها، وفيما يخص المبحث الرابع خصص لتحليل البيانات واختبار الفرضيات واستخلاص النتائج من الدراسة الميدانية.

الفصل الأول

تمهيد:

لقد أدى التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية وازدياد حجم المؤسسات، وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ظهور الحاجة إلى أنظمة رقابية لمساعدة المؤسسات في القيام بوظائفها بكفاءة عالية. إذ أن لكل مؤسسة أهداف مسطرة تسعى لتحقيقها، فإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين والملاك، فهو يهم كذلك الموظفين، كون المؤسسة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحيانا. ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول نشاطات المؤسسة ونتائجها المحققة بهدف كسب ثقتهم، اذ لابد من اضفاء المصداقية على المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات، وذلك من خلال خضوعها للتدقيق من طرف جهة محايدة، وهذا عن طريق المدققين الداخليين.

ويعكس التطور الذي شهده التدقيق في المجال المالي والمحاسبي الأهمية التي يتمتع بها هذا الأخير، ولم تعد وظيفة التدقيق مقتصرة على التدقيق المالي فحسب، بل تطورت وفق اطار حوكمة الشركات لتشمل كل الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، وتساهم بصفة جدية في تحسين التسيير.

وقد تم تقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث هي:

المبحث الأول: التأصيل العلمي للتدقيق.

المبحث الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق.

المبحث الثالث: طبيعة التدقيق الداخلي.

المبحث الرابع: مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي.

التأصيل العلمي للتدقيق المبحث الأول:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن، تطور العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر، ما أدى إلى ضرورة تبني وظيفة جديدة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة تتمتع بثقة مختلف مستخدمي البيانات المالية وغير المالية، كما تتصف بخاصية الموضوعية والحياد.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تشير الدراسات التاريخية إلى أن معالم التدقيق برزت منذ نشأة الحضارة الإنسانية وتطورها، إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في بلاد الرافدين وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية، تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر، حيث كان المدقق) (Auditيستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالغلال المخزنة وكيفية إنفاقها. فكلمة التدقيق "، والتي تعني استمع أو أصغي. ففي عهد العصور القديمة Audireمشتقة من الكلمة اللاتينية " في مصر وبابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الإيرادات والمصروفات بإرسال موظفين مختصين في مهمات إلى مختلف مقاطعات الإمبراطورية لمراقبة أنشطة التجار

والحرفيين، وإيرادات ومصاريف المقاطعات، وذلك بتقديم تقرير شفوي للإمبراطور يكون في الساحة العامة، يهدف عادة إلى فرض عقوبات ضد المخالفين. وبظهور نظرية القيد المزدوج عام 1494 على يد الايطالي لوكا باشيليو، حدث تطور هام وجوهري لمهنة المحاسبة والتدقيق. اذ أخذت المحاسبة مكانتها بهذا الاكتشاف باعتبارها أول شكل من أشكال نظم بريطانيا في القرن 18، وتطور المعلومات في المؤسسة، ومع ظهور الثورة الصناعية في الصناعة والتجارة، وما نتج عنها من تطور للمؤسسات وزيادة أنشطتها، ازدادت الحاجة إلى التدقيق خاصة بعد ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن التسيير.[1]

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة أهدافها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص. ويمكن تقسيم التطور التاريخي للتدقيق إلى خمس مراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: من العصر القديم حتى 1500 ميلادية

عرفت هذه المرحلة ظهور التدقيق حيث كان يقتصر استعماله على الملوك والحكام، وكان الهدف منه هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. كما تميزت هذه الفترة بممارسة التدقيق عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.[2]

المرحلة الثانية: 1500-1850

---

[1] – هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والتطبيقية، دار وائل للنشر، ط3،عمان، الأردن، 2006، ص17.

[2] – محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 02، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص6.

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها، زيادة الحاجة للمدققين، منع أعمال السرقة والاختلاس، معاقبة المختلسين وكذا الحفاظ على الثروة[3].

المرحلة الثالثة: 1850-1920

لعبت الثورة الصناعية دورا حساسا فهي بمثابة المنعرج الحاسم للتدقيق، اذ أن انتشار المصانع الضخمة والشركات الكبرى أدى إلى ظهور الحاجة إلى التمويل ورؤوس الأموال، وهذا ما نتج عنه ظهور طبقة وسطى تمول المشاريع والمؤسسات الصناعية والتجارية، وكنتيجة لحالة الفوضى التي عرفتها الأسواق خلال هذه الفترة، ارتفاع نسبة الفشل المالي، وعدم محدودية المسؤولية، تزايدت الحاجة للحماية المالية، فكان التدقيق الوسيلة المناسبة. وقد نص على ذلك صراحة قانون الشركات الانجليزي سنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق من خلال تدريب وتأهيل أشخاص للقيام بهذه المهنة، غير أن الهدف من التدقيق لم يتغير وظل متمثلا في اكتشاف الغش والأخطاء، كما أن هذه الفترة لم تشهد اعترافا بأهمية الرقابة الداخلية[4] .

المرحلة الرابعة: 1920-1960

إن النمو الذي عرفه الاقتصاد الأمريكي كان له تأثير مباشر في تطور التدقيق، فبعد الأزمة المالية لسنة 1929 ارتفعت نسبة الاستثمار في المؤسسات الخاصة وظهرت أسواق مالية، بالإضافة إلى منح قروض بدون ضمانات، هذا ما شجع على الاستثمار فكان هناك زيادة مستمرة للمستثمرين. غير أنه في المقابل فإن هذه الفئة بحاجة إلى ضمانات ووسائل إقناع بأن البيانات والقوائم المالية المقدمة تمثل صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، فكان

---

[3] - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع ،عمان، الأردن، 2000، ص 5.

[4] - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المرجع نفسه، ص 7.

التدقيق الوظيفة الأنسب من خلال التأشير والمصادقة على أن مختلف البيانات أعدت وفق قواعد سليمة وتعكس الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة، ففي هذه الفترة أعطيت أهمية للرقابة الداخلية بعد إدراك مزاياها، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة ونتائجها المسجلة.

المرحلة الخامسة: 1960 إلى يومنا هذا

عرفت تنامي حجم المؤسسات متعددة الجنسيات وتعاظم دورها على مستوى الاقتصاد العالمي، وذلك بإنشاء فروع لها خارج بلدانها الأصلية وفي عدة دول، وكنتيجة لهذه التحولات فإن أهداف التدقيق توسعت لتشمل التأكد من تطبيق واحترام الإجراءات والقوانين المعمول بها، والسياسات المحددة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة لفروعها ووحداتها. غير أن هذا الشكل كان يرتكز في بداية الأمر على النواحي المالية للعمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، ثم توسع بعد ذلك إلى تدقيق الجوانب الأخرى (كالتدقيق الاجتماعي، التدقيق البيئي،...الخ). إن الهدف من التدقيق خلال هذه الفترة هو الحد من الغش وضمان سلامة التسجيلات المحاسبية، وبالتالي الوصول إلى قوائم مالية ختامية تعبر بصدق عن حقيقة نتيجة نشاط المؤسسة، ومركزها المالي، والالتزام بالسياسات والإجراءات والقواعد الموضوعية من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، وظهور ما يسمى بمصطلح "حوكمة الشركات" اذ اعتبر التدقيق من بين آليات تطبيقها.[5]

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق

---

[5] – خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص17.

يوجد عدة تعاريف للتدقيق، نذكر منها مايلي:

يعرف التدقيق على أنه "عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات، تحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقا، ويجب أن يتم التدقيق بواسطة شخص فني مستقل محايد[6]".

كما عرفه **خالد أمين** بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحاسبات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة[7]".

ويعرفه **عبد الفتاح الصحن** بأنه "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا، حتى يطمئن المدقق من أن التقرير المالي سواء كان تقرير نتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية، أو أي تقرير آخر يظهر صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للغرض الذي أعد من أجله هذا التقرير[8]"

كما تم تعريفه على أنه "النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم، ومدى ملاءمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، وهذا وفق المعايير المحددة لها"[9].

بالإضافة إلى قيام **منظمة العمل الفرنسية** Organisation du travail de comptabilité et d'audit français بتعريف التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم[10]".

---

[6] – حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص15.

[7] – خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص13.

[8] – عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1994، ص4.

[9] –J.C.BECOUR.H.BOUOUIN, Audit opérationnel, Econmica, 3 eme édition, Paris, 2000, p12.

[10]– LIONNEL C et GERARD V, Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégies, Dalloz, 6 eme édition, Paris, 2001, p22.

وعرفته **جمعية المحاسبة الأمريكية** للتدقيق بأنه: "عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".

من خلال هذه التعاريف نستخلص ما يلي:

التدقيق هو عملية منهجية تتضمن سلسلة من الخطوات المنظمة والمؤطرة، يعتمد التدقيق في المقام الأول على جمع وتقييم الأدلة، وإلتزام المدقق بالموضوعية، اذ يقوم هذا الأخير بفحص دقيق للتصريحات والقرائن المقدمة من طرف المؤسسة حول الأنشطة الاقتصادية، وتقييم مدى مطابقة الوقائع للقواعد والقوانين المعمول بها، ومن ثم تقديم النتائج في تقرير خطي دون التحيز لطرف معين، والذي يكون متاح لكافة المستخدمين.[11]

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

1- أهمية التدقيق:

ليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة جدا، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من القوائم المالية، ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية، لذا فإن المنفعة من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة. وبهذا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية، والذي يشير إلى أن المحاسب عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المحاسبة يجب أن يعطي عناية أكبر لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وزيادة على ذلك فإنه على المدقق أن يتحقق فيما إذا كانت النتائج المعبر عنها في التقرير داخل حدود المدى المقبول، وهنا نجد أن المحاسبة قد فشلت لحد الآن في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين. بناء على ذلك فإن القاعدة هي أن العنصر يكون هاما من وجهة نظر المحاسب إذا تسبب

---

[11] – حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن، 1999، ص13.

الخطأ فيه في تضليل مستخدم المعلومات الواردة في القوائم المالية[12]. ويمكن أن يحكم المدقق أحيانا على الأهمية النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الإجمالي للأصول أو صافي الدخل مثلا.

اذ يجب استخدام مثل هذه الإرشادات الضرورية لتقييم العلاقات النسبية في ضوء مدى تأثير هذا العنصر على العناصر الأخرى المرتبطة به، و نذكر على سبيل المثال إذا وجدنا أن الخطأ في عنصر من عناصر المخزون الذي يعد غير هام في علاقته بإجمالي المخزون، قد يكون هاما فيما لو أن صافي الدخل تحدد بشكل خاطئ بسبب خطأ في المخزون، وعليه فإن استخدام معايير التدقيق المتعارف عليها تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالحصول على الحقائق المالية، إما من القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها، وإلا فإن مخالفة هذا سوف ينعكس في تقرير التدقيق.

ويعتبر التدقيق وسيلة وليس غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن أمثلة هذه الأطراف (الفئات): المدراء، المستثمرون الماليون، البنوك، رجال الأعمال والهيئات الحكومية....إلخ. اذ أن إدارة المؤسسة تعتمد كليا على السياسات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، وتحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد أن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماد كليا على السياسات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء، كما أن فئة المستثمرين تعتمد أيضا على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

2- أهداف التدقيق:

إن التدقيق رافق نشأة الحضارات وتطور بتطورها، اذ كان نتيجة لعدة عوامل ذكرت في بداية الفصل، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى:

---

[12] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 8.

2-1- **أهداف تقليدية:** يمكن تلخيصها فيما في:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين على شفافية القوائم المالية.
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني[13].

2-2- أهداف حديثة:

بالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام مدقق الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش أو تزوير، إلى فحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية، والخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة، ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية. وتعتبر هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن بينها مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، تقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسة، تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة، بحيث لم يعد تحقيق أكبر ربح الهدف الأهم، بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها: العمل عل رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

لقد حاولت العديد من الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم وضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاول المهنة علميا وعمليا، بما يضمن مستوى معين من الأداء

---

[13] – يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء، المجمع العربي للمحاسبين القانونين، العدد 16، الأردن، 2003، ص3.

يقبله مستخدمو القوائم المالية ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المدققون من أحكام، والتغلب بذلك على الأشكال القائمة حول الصعوبات التي تعترض المراجع، اذ تتمحور حول عدم الدراية بأمور غير محاسبية مثل الإدارة، القانون، التسويق، بحوث العمليات، التمويل، عند قيامه بقياس الكفاءة والفاعلية، وتقييم الأداء[14]. ويمكن توضيح التطور الحاصل في أهداف التدقيق من خلال الجدول التالي:

الفتـــــــــــــــــرة	**الهدف من عملية التدقيق**
قبل 1500 ميلادي	- اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850-1500	- اكتشاف التلاعب والاختلاس
1920-1850	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية
1960-1920	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

---

[14] - يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص04.

من 1960 إلى يومنا هذا	– تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي

جدول رقم (1-1): التطور التاريخي لأهداف عملية التدقيق

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الرابع: أنواع التدقيق

1- من حيث أهداف مهمة التدقيق:

- **تدقيق القوائم المالية:**

هو فحص القوائم المالية المعدة من طرف المسيرين والموجهة للمستخدمين من خارج المؤسسة، ويشرف على هذا النوع من التدقيق شخص مؤهل ذو خبرة ومستقل عن المؤسسة محل التدقيق، بهدف إبداء رأيه حول ما إن كانت البيانات المالية تقدم صورة عادلة وصادقة عن أداء المؤسسة ووضعها المالي، هذا بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات التنظيمية ذات الصلة القانونية. إن تدقيق القوائم المالية هو جمع الأدلة والإثباتات حول عمليات ووقائع المؤسسة، واستخدامها في تحديد ما إذا كانت تتناسب والمبادئ المتعارف عليها، اذ ينتج عن هذا التدقيق شهادة مدقق –مستقل وكفء– يبدي من خلالها رأيه بكل موضوعية حول ما إذا كانت الوقائع والتأكيدات المعروضة في القوائم المالية موافقة للقواعد المعمول بها[15].

- **تدقيق العمليات:**

يشمل هذا النوع مختلف مهام التدقيق التي تطبق على كل أعمال المؤسسة دون الاقتصار على أثارها على عناصر القوائم المالية الختامية. و"يتمثل الهدف الأساسي لتدقيق العمليات في الحكم على الطريقة التي تم بها تحديد الأهداف وكيفية تحقيقها، إضافة إلى المخاطر التي يحتمل أن تضعف قدرة المؤسسة في تحديد الأهداف الملائمة، وفي طرق تحقيقها وتقدير فرص المؤسسة في ذلك". وبعبارة أخرى، فإن مهام تدقيق العمليات تستهدف

---

[15] – محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 02، الجزائر، 2005، ص11.

تحسين أداء المؤسسة من خلال تحليل المخاطر الموجودة لتقديم نصائح واقتراحات قد تكون إجراءات أو سياسات أو استراتجيات جديدة[16].

2- من حيث نطاق عملية التدقيق:

- **التدقيق الكامل :**

وهو الذي يخول للمدقق وضع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تحدد الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به، وفيه يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها كلها حين كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم والعمليات قليلة العدد. وقد تحول إلى تدقيق كامل اختياري نتيجة التطور الذي حدث في مجال الأعمال وما صاحبه من ظهور الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة، بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات والسجلات والمستندات. إذ أن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة، حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حالة ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها[17].

- **التدقيق الجزئي:**

هنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، نتيجة الجهة التي تعين المدقق لهذه العمليات، هذا ما يجعله مسؤولا في نطاق ما تم تحديده، لذلك يجب في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والأهداف المراد تحقيقها، إذ يقوم المدقق بإبراز ذلك في تقريره لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي التقرير[18].

3- من حيث درجة الالتزام:

- **التدقيق الإلزامي:**

---

[16] – محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص12.

[17] – أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1992، ص17.

[18] – أحمد نور، المرجع نفسه، ص 18.

هو التدقيق الذي تكون المؤسسة ملزمة بالقيام به حسب النصوص التشريعية والقوانين النافدة، إذ يتميز هذا النوع من التدقيق بوجود عنصر الإلزام، وذلك من خلال وجود نص صريح في التشريع المعني، وبالتالي يمكن فرض عقوبات وجزاءات قانونية على المخالفين لأحكام هذه التشريعات، وكمثال عن ذلك ما ينص عليه القانون التجاري الجزائري في مواده من 678 إلى غاية 684 الذي يلزم الشركات تعيين محافظ حسابات، ويترتب على عدم القيام بذلك وقوع المخالفين تحت طائلة العقوبات المقررة[19].

- **التدقيق الاختياري:**

هذا النوع من التدقيق غير إلزامي أي دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، ويناسب هذا التدقيق المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، حيث يتم الإستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائم مالية ختامية، من أجل الإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية والمالية التي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء، وخاصة حالة الانفصال وانضمام شريك جديد، وفي حالة المؤسسات الفردية يساعد هذا التدقيق على زيادة الثقة في المعلومات المالية المقدمة للأطراف الخارجية خاصة[20] .

4- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

- **التدقيق النهائي:**

يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا النوع من التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان لعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا، ويعاب على هذا النوع من التدقيق تأخر النتائج، حدوث ارتباك في مكاتب التدقيق، عدم اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب، وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب، اذ ترجع هذه العيوب إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق، ويعود ذلك لإلتزام

---

[19] – محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر،2007، ص32.

[20] – محمد السيد سرايا، المرجع نفسه، ص32.

المدققين بإنهاء عملية التدقيق وإبداء رأي فني محايد في مواعيد محددة أو إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب التدقيق[21].

- **التدقيق المستمر:**

وهو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية، وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية، وهذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات، حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها، كما توفر للمدقق الوقت الكافي مما يساعده على التوسع في عملية التدقيق، كما يطلق على هذا النوع بالتدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، ومن مزايا اتباعه القضاء على مساوئ التدقيق النهائي، وعلى الرغم من مزاياه إلا أن إتباعه قد ينتج عنه بعض العيوب منها: ارتباك العمال في المؤسسة محل التدقيق، كذلك هو تدقيق غير متصل، توطيد العلاقة الإنسانية بين المدقق وموظفي المؤسسة محل التدقيق.

5- من حيث درجة الشمول:

- **التدقيق العادي:**

يتعلق هذا النوع بفحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر، والتأكد من صحة القوائم ومدى دلالتها لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء رأي المراجع الفني المحايد حول ذلك.

- **تدقيق لغرض معين:** الهدف منه هو البحث عن حقائق معينة يستهدفها الفحص، وقد تكون الحسابات والبيانات موضوع التدقيق قد سبق تدقيقها تدقيقا عاديا بهدف الخروج برأي محايد[22].

6- من حيث القائم بعملية التدقيق:

---

[21] – حازم هاشم الالوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة طرابلس، 2002، ص 61.

[22] – كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت،2001، ص 194.

- **التدقيق الخارجي:** يقوم به شخص أو فريق من الأشخاص الخارجين عن المؤسسة ولا يعتبرون موظفين لديها، ويمكن أن يكون هؤلاء:

✓ **مدققون قانونيون:** وهم الذين يقومون بمهام التدقيق المالي والمحاسبي والمصادقة على الحسابات[23].

✓ **مدققون متعاقدون:**

يقومون بمهامهم في إطار عقد يربطهم بالمؤسسة المراد تدقيقها، وتكون واجباتهم محددة في هذا العقد. خلافا للتدقيق الخارجي القانوني الذي تعتبر أهدافه معروفة سلفا، فإن التدقيق التعاقدي له أهداف متعددة بتعدد القائمين به، إذ يمكن أن يكونوا خبراء، محاسبين، محامين، ومختصين في المعلوماتية،...إلخ. وعادة ما يكون وراء التدقيق التعاقدي دوافع موضوعية متعددة كأن يطلب البنك القيام بمهمة تدقيق المؤسسة التي ترغب في الإستفادة من قرض بنكي[24].

- **التدقيق الداخلي:**

ترغب الكثير من المؤسسات في التأمين بواسطة موظفيها بالتدقيق المستمر لأنشطتها وأنظمة عملها، ويكون هؤلاء عندئذ موظفين تابعين للمؤسسة كبقية الموظفين الآخرين، مهمتهم السهر على تحسين فعالية نظام المراقبة الداخلية لتحقيق أهداف المؤسسة. ينتمي هؤلاء الموظفون إلى وظيفة مستقلة يطلق عليها اسم "وظيفة التدقيق الداخلي"، ولتأدية دورها بفاعلية يشترط أن تكون هذه الوظيفة مستقلة تماما عن باقي الوظائف الأخرى، وتكون المسؤولية مباشرة أمام مجلس الإدارة والإدارة العليا للمؤسسة. ومن بين أهداف التدقيق الداخلي هو السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية، صحة المعلومات المستخدمة في المؤسسة، وانسجام العمليات واحترامها للقوانين.[25]

جدول رقم (1-2): أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

---

[23] – عبد الوهاب ناصر علي، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص14.

[24] – عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سبق ذكره، ص14.

[25] – مقدم عبيرات وأحمد نقار، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة الدانمارك، العدد الثاني، 2007، ص65.

	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
التعيين أو العهدة	مستخدم ينتمي إلى المؤسسة ويعين من طرف الإدارة العليا.	متعاقد خارجي مستقل قانونيا ويعين من طرف الجمعية العامة.
الاستقلالية	مستقل عن الأنشطة التي يدققها واستقلاله عن الإدارة مرتبط بالوضع التنظيمي، والخضوع لتدخلاتها ورغباتها.	مستقل قانونيا عن إدارة المؤسسة باعتباره يمارس مهنة حرة، وينبغي أن يكون مستقلا عن الملاك.
الجهة المستفيدة من التدقيق	في خدمة الإدارة ويعمل لصالح مسؤولي المؤسسة .	يعمل لصالح المساهمين، كما تستفيد منه أطراف أخرى (المستثمرون، البنوك، الموردين).
نطاق العمل والأهداف	مرتبط باهتمامات الإدارة، تقييم نظام الرقابة الداخلية والمخاطر.	المصادقة على الحسابات وإبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية
الإطار المرجعي	وثيقة التدقيق الداخلي، دليل التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية.	الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي. معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها.
توقيت العمل أو دورية التدقيق	العمل على مدار السنة بطريقة مستمرة حسب مهام مخططة.	غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية عند غلق الحسابات.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، 2005، ص 18.

المبحث الثاني: الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق

إن الحاجة إلى ظهور مهنة التدقيق أدت إلى وجوب وضع دستور ينظم هذه المهنة وقواعد تحكم ممتهنيها، وهذا ما سعت إلى تحقيقه مختلف المنظمات والهيئات الحكومية منها والمستقلة، بالإضافة إلى محاولاتها وجهودها المبذولة بقصد تقريب الممارسات في مختلف الدول.

المطلب الأول: المنظمات المهنية

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة والتدقيق دورا هاما في تضييق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه

المؤسسات من تدريب وتأهيل وتعميق الوعي، وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق، ومن أساتذة الجامعات المتخصصين، والمهتمين بالمهنة. ونظرا للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهمة التدقيق من مساهمين، مستثمرين، دائنين، نقابات واتحادات تجارية، منظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير التدقيق الدولية، وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير. ومن أهم هذه المنظمات مايلي: [26]

1- اللجنة الدولية لممارسة التدقيق

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو من قبل) (IAPCالبيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تتضمن اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية أعضاء من غير الممثلين في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية منذ سنة (1994) أعضاء من 13 دولة وهي: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، الهند، السويد، انجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية[27]. وتبدأ إجراءات العمل في لجنة التدقيق الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو الهيئات الأخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة التدقيق بدراستها ومناقشتها. وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة المسودة لعرضها

---

[26]– Robert Obert et Marie–Pierre, DSCG4 Comptabilité et Audit, p404.

[27] – صلاح الحواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص 137.

بالشكل المناسب بعد أن تتلقى التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية، وعند إصدار المعيار والبيان يحدد سريانه[28].

2- مجلس معايير التدقيق:

يمثل المجلس لجنة فنية عليا ومستقلة في الولايات المتحدة الأمريكية، معينة من قبل (AICPA) لإصدار الشهادات، البيانات، رقابة الجودة، معايير التدقيق والتوجيهات للمحاسبين العموميين المعتمدين، تأسس سنة 1978، مشكل من 19 عضو ينشطون في مجالات مختلفة، وقد أنشئ لينوب عن الهيئات الكثيرة المنتشرة في تلك الفترة، ليصبح الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق وتطويرها، ويصدر عن المجلس: بيان حول معايير التدقيق، بيان بشأن معايير في المصادقة، بيان بشأن معايير المحاسبة والتدقيق.[29]

3- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة:

هي منظمة مستقلة وغير حكومية، تقدم للأجهزة العليا منذ أكثر من 50 سنة إطارات لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي. تأسست هذه المنظمة عام 1953 من قبل رئيس مجلس التدقيق الكوبي في اجتماع 34 رئيس مجلس بهافانا كوبا، أما اليوم فتضم 189 عضوا دائما بالإضافة لــ 4 أعضاء مشاركين. تهتم بالدرجة الأولى بأخلاقيات وسلوكيات المهنة، سطرت المنظمة ضمن مخطط الفترة الممتدة من 2005 إلى 2010 الأهداف الأربعة التالية: المعايير المهنية وعرض الحسابات، تدعيم وتحسين الكفاءات، تبادل الخبرات والمعارف، السعي إلى أن تكون منظمة دولية نموذجية.

4- مجلس المؤسسة العمومية للرقابة المحاسبية:

---

[28] – صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص138.

[29] – www.ifac.org

هو هيئة حكومية مستقلة لتنظيم المحاسبة ووضع وتطوير معايير التدقيق المالي سنة 2002، اذ كان له أثر كبير SOXبالولايات المتحدة الأمريكية، تم إنشاؤه تبعا لتوصيات ، Sarbanes–Oxleyعلى قواعد التدقيق ودور مكاتب التدقيق حسب الفقرة 101 من قانون القوة والسلطة في:PACAOBيعطي لـــ

- تسجيل مؤسسات المحاسبين العموميين الذين يقدمون تقارير التدقيق.
- وضع معايير التدقيق، الجودة، سلوكيات وأخلاقيات المهنة والمعايير الأخرى المرتبطة بإعداد تقارير التدقيق.
- القيام بعمليات التفتيش ومراقبة شركات المحاسبة.
- القيام بعمليات بحث وتأديب، وضع الإجراءات التأديبية وفرض العقوبات اللازمة.
- القيام بواجبات أخرى بالتعاون مع SEC لتحسين نوعية خدمات التدقيق .
- المتابعة القضائية والدفاع باسمها الخاص أو بواسطة محام ينوب عنها.
- تقدير، تحصيل وتخصيص الحقوق المحاسبية التي تمول صندوق المجلس.[30]

5- الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين الداخليين العرب:

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب في بداية الستينيات من نقابات المحاسبين، والمدققين العرب، والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها، وتتولى اختصاصاتها في الدول العربية المنظمة للاتحاد أو التي ستنظم إليه. يعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الاتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمدققين العرب وتطوير المهنة، ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاوليها.[31]

---

[30]- SARBANES–OXLEY ACT 2002.

[31]- صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص 138.

المطلب الثاني: معايير التدقيق

إن رفع كفاءة وجودة الخدمات المقدمة من طرف المدقق تتطلب قياسات تتحكم في عملية التدقيق، وقواعد توجه عمل المدقق تكون بمثابة الدليل العلمي للمدقق، فمعايير التدقيق "هي تدبير جودة التدقيق والأهداف المرجوة من عملية التدقيق"، وهي "تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وكذلك عن الخطوات الرئيسة لعملية التدقيق اللازمة والضرورية بالحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين، التي تمكنه من إبداء رأيه حول عدالة وشرعية القوائم المالية.[32]

1- **معايير التدقيق المقبولة عموما** تنقسم إلى ثلاثة محاور رئيسية تتمثل في:

أ- **المعايير العامة:**

تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق، مؤهلاته العلمية والعملية، استقلاله وحياده، وبذل العناية المهنية، بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية التدقيق.

✓ **الكفاءة العلمية والتأهيل المهني:**

يتم تنفيذ مهام التدقيق من طرف أشخاص يتم تكوينهم من الناحية العلمية والعملية، فضلا عن ضرورة توافر مجموعة من الصفات السلوكية الهامة مثل: النزاهة، الإخلاص والمحافظة على سرية المعلومات والبيانات.

✓ **استقلالية المراجع:**

كانت دائما أولى الاهتمامات من أجل ضمان سير عملية التدقيق واكتساب ثقة مستخدمي البيانات المالية المدققة، فالاستقلالية هي عدم التأثر بالغير وعدم الخضوع للتسيير من طرفهم، فعلى المدقق الالتزام بالاستقلالية والحياد أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني.

✓ **بذل العناية المهنية اللازمة:**

---

[32]– S.Beasley mark, Joseph V.Carcello, Miller GAAS Guid: A comprehensive statement of Standards for auditioning attestation, compilation and Review, 2007, p 08.

المقصود بها هو التزام المدقق بقواعد وسلوك أداء المهنة من جهة، ومسؤوليته القانونية من جهة أخرى، فالعناية المهنية توجب عليه الاجتهاد في عمله وأن يستخدم خبرته وكفاءته العلمية والعملية، والتمتع بالاستقلالية وإدراكه لحقوقه وواجباته.

ب- **معايير العمل الميداني :**

يرتبط هذا المحور بمعايير تنفيذ عملية التدقيق، ويضم:

✓ **التخطيط والإشراف على مهمة التدقيق:**

إن التخطيط الجيد لمهمة التدقيق من شأنه تسهيل العمل الميداني، بحيث تمكن المدقق من تحديد ما يجب القيام به، من سيقوم به، الزمن اللازم لتنفيذ مهام التدقيق، فالتخطيط من شأنه رفع الكفاءة والفاعلية بالإضافة لتحقيق الأهداف، هذا ويجب على المدقق الإشراف على مساعديه من خلال التوجيهات المستمرة، والتفحصات الدورية لعمل المساعدين.

✓ **دراسة وتقييم مناخ المؤسسة:**

يجب على المدقق الحصول على القدر الكافي من البيانات والمعلومات عن المؤسسة المدققة ومحيطها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم والبيانات المالية إن كان فيها خطأ أو غش. ولتحديد طبيعة توقيت وأهمية إجراءات المراجعة الأخرى.

✓ **الأدلة:**

يجب على المدقق أن يقوم بجمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساس معقول لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص. وتحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمدقق والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة وملائمة لهدف التدقيق.[33]

ج- معايير التقرير:

---

[33] – عوض لبيب فتح الله الديب وأحمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 45.

إن تقرير المدقق هي ثمرة العمل ووسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية، والذي يبين فيه النتائج المتوصل إليها ويشمل:

- **مدى توافق البيانات المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:**

حيث تعتبر معيار يقاس عليه مدى صدق عرض القوائم المالية وجودتها، فيبين المدقق إذا ما تم إعداد البيانات والقوائم وفقا لهذه المبادئ.

- **مدى ثبات تطبيق المبادئ المقبولة عموما:**

في حال ثبات تطبيقها، يجب على المدقق تحديدها والإشارة لها في تقريره وسبب عدم الثبات في إتباعها، فالهدف من الثبات هو تمكين المدقق أو مستعملي البيانات المالية من إجراء مقارنة بين قوائم فترات مختلفة.

- **مدى كفاية الإفصاح الإعلامي:**

إن الإفصاح في البيانات هو من أجل التأمل وإعطاء درجة من الشفافية، وإظهار فعالية مقبولة.

- **إبداء رأى حول القوائم المالية:**

بعد الإشارة لما سبق ذكره يقدم المدقق رأيه بكل موضوعية حول البيانات المالية المدققة مع ذكر كل النقاط التي تم تدقيقها، على أن يشار إلى عدم استطاعة المدقق إبداء رأيه في حال تعذر عليه الأمر. إن ارتباط اسم المدقق بالبيانات المالية يحتم عليه توضيح طبيعة عمله ودرجة المسؤولية المتحملة في تقريره. اذ تتم صياغة ووضع المعايير الدولية بالاتفاق والتعاون بين المنظمات المذكورة وبمساهمة بعض مكاتب التدقيق.[34]

2- المعايير الدولية للتدقيق:

IAPC في سنة 1991 تقدم 4 أعضاء من اللجنة الدولية لممارسات مهنة التدقيق بتغير مصطلح "مبادئ توجيهية" بكلمة معايير. إن الانتقال من مبادئ IFACباقتراح إلى توجيهية إلى معايير تطلب ترميز المفاهيم الموجودة سابقا، إذ أن المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الدولية هي الأكثر تبنيا وتوافقا، فالاتحاد الأوربي يفرض تبني معايير التدقيق الدولية في مهمات التدقيق القانوني، وهو ما نصت عليه المادة 26 من التوجيهة رقم

---

[34] - عبد الفتاح صحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 45.

2006/43 المتعلقة بالتدقيق القانوني. أما في الولايات المتحدة الأمريكية فإن المعايير المطبقة هي تلك الصادرة عن PACAOB بعد أن أسند قانون SOX مهمة إصدار المعايير لهذا المجلس[35].

لذا فإن اتساع مجال الأعمال والانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات من جهة، ومحاولة وضع معايير محاسبية دولية موحدة كونها عنصر أساسي في عملية التدقيق من جهة أخرى، يدفعنا لطرح السؤال التالي: هل هناك تقارب بين مختلف معايير التدقيق الدولية؟

وبمناسبة اجتماع GPPC والمشكل من أكبر 6 مكاتب تدقيق في 14 و15 جانفي 2008، لمعالجة ودراسة جودة التدقيق، قواعد البيانات المالية، دور واضعي المعايير المحاسبية وتوافق المعايير، تم طرح انشغال هذه المكاتب حول ضرورة وضع معايير تدقيق دولية موحدة كما يلي:

- تقييم الرقابة الداخلية وعلاقتها بالبيانات المالية.
- الاستعانة بمدقق آخر لتدقيق المجموعات.
- الوثائق.
- تقييم الأخطار.
- استمرارية الاستغلال (التدقيق).

وخلصت الدراسة أن معايير التدقيق الدولية تعتبر أكثر شمولا فيما يتعلق بتدقيق التعاملات مع الأطراف ذات الصلة والفحص، بينما تعتبر المعايير الأمريكية أكثر شمولا فيما يتعلق بالقياس.

المطلب الثالث: أخلاقيات وسلوكيات مهنة التدقيق

إن من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هي التزام ممتهنيها بمبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، فثقة الفرد في مهنة ما تتزايد بإلتزام قواعد السلوكيات والأخلاق. إذ أن الجزء الصعب من هذه الأخلاقيات ليس معرفة ما يجب القيام به، ولكن الالتزام به. ويهدف

[35]– International auditing and assurance standard board, a brief history of its development and progress, july 2007.

التدقيق كمهنة لتوفير وتقديم خدمات ذات جودة عالية لكل مؤسسة تطلب خدمات المدقق، هذا المبدأ يعكس التزام المدقق أيضا بتقديم خدماته بأمانة والتزام ضميري، فيمثل قانون أخلاقيات المهنة عقد يضمن الواجبات الضميرية للمدقق.

وقد عرف قانون أخلاقيات مهنة التدقيق على أنه "بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي للمدقق". إذ أن ارتباط التدقيق بالمدقق بالدرجة الأولى وتصرفاته جعل وضع قانون يحكم تصرفاته أمرا ضروريا، وهذا ما سعت إليه عدة هيئات ومنظمات.

وعادة ما يتبنى قانون الأخلاقيات والسلوكيات دوليا أو محليا أربعة محاور رئيسية:

1- **النزاهة والاستقامة:**

يجب على المدقق أن يتصف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة، الصدق والموضوعية والالتزام بالسلوك الحسن أثناء عمله وخارج أوقات عمله أيضا، كما يجب عليه ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده[36].

2- **الموضوعية، الاستقلالية والحياد:**

تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المدقق، إذ أن خاصية المنفعة أو المصلحة العامة المرتبطة بالتدقيق تفرض أن يكون المدقق مستقلا عن المؤسسة محل التدقيق. هذه الاستقلالية ترتبط بالموضوعية، بحيث يجب على المدقق الاتصاف بالعدل وألا يسمح بالتحايل، التحيز أو التأثير على الآخرين، كما يجب عليه تفادي أي أمر من شأنه التأثير على رأيه. تتأثر الاستقلالية بالضغوطات والمؤثرات الممارسة على المدقق، الأحكام والأفكار المسبقة المأخوذة عن الأفراد، المؤسسة، المشاريع والبرامج، لذا يجب على المدقق الامتناع عن المهمات التي يكون فيها تضارب للمصالح، كأن يدقق مؤسسة سبق له العمل بها أو له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بها.

3- **الأمانة المهنية:**

يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني، كما عليه ألا يستخدم أو يكشف عن هذه المعلومات شفاهيا أو كتابيا دون

---

[36]– José Bouaniche, Ethique de l'auditer, revue de l'institue français d'audit interne IFAI n° 82, mars, 2006, p16.

ترخيص صريح ومحدد، إلا في حال وجود حق قانوني ومهني، أو واجب يعطيه الحق في الكشف عنها. كما يجب عدم استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية لتحقيق مزايا شخصية.

4- الكفاءة:

تضمن الكفاءة من خلال الشهادات، التكوين المستمر والمراقبة الدورية من طرف مراقبي المهنة، كما يجب على المدقق التحكم بالمعايير وتطبيقها، بالإضافة إلى اطلاعه المستمر على مختلف القوانين والتشريعات، بمعنى ضمان القدر الكافي من النظرية والتطبيق، كما يجب عليه الاعتذار عن الأنشطة التي لا يكون كفء لها.[37]

تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر المطلب الرابع:

كباقي دول العالم اهتمت الجزائر بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بعد الاستقلال ضمن الإصلاحات، وهذا ما نجده في المادة 39 من الجريدة الرسمية رقم 110 لسنة 1969"، اذ يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم. ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة من رأسمالها"[38].

في هذه الفترة كان الهدف من تعيين محافظ حسابات هو حماية أملاك الدولة ملكية تامة كانت أو شركة في الأمر 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق لـــ 1971/12/29 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي[39]:

المادة 03: "يحدد مجلس أعلى للمحاسبة يوضع تحت تصرف سلطة وزير المالية".

---

[37] –José Bouaniche, op cit, p17.

[38] – الجريدة الرسمية رقم 110 الصادرة في 22 شوال 1389 الموافق لـــ 1969/12/31

[39] الجريدة الرسمية رقم 107 الصادرة في 12 ذو القعدة 1319 الموافق لـــ 1971/12/30

المادة 06: "يجوز للمحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين أن يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات طبقا للتشريع الجاري به العمل حاليا ولأحكام المادتين 47 و 48 الواردتين بعده".

المادة13: "يتعين على المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين أن يراعوا زيادة على الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر القواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة، والذي يكون موضوع مرسوم يتخذ بناء على اقتراح وزير المالية".

المادة 48: "لا يمكن أن تمارس وظيفة مندوب حسابات من نفس الخبراء المحاسبين أوالمحاسبين المرخصين في المؤسسات الخاصة التي كانوا كلفوا بمسك حساباتها أو بوضع ميزانياتها أو حسابات نتائجها. ويسري هذا المنع بالنسبة للسنة التالية لآخر سنة مالية عمل خلالها المحاسب أو الخبير المحاسبي".

وينظم القسم السابع من القانون التجاري مراقبة شركات المساهمة في مادته 715 مكرر 4 معدلة "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، وفي تحقيق الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة، وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها. ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة ذلك. ويتحقق مندوبو الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة. كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال.

المادة 715 مكرر6 (معدلة):"لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

1) الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

2) القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة المؤسسة، وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين، أو مجلس مراقبة اللمؤسسات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (10/1) رأسمال هذه الشركات.

3) أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتب، اما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

4) الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5) الأشخاص الذين كانوا قائمين على الإدارة أو أعضاء من مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

أما عن الهيئات التي تسهر على تنظيم هذه المهنة بشكل مباشر فقد تم تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 8 رجب 1412 الموافق لــ 13 جانفي 1992[40]. كما جاء أيضا إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1996 في المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 12 جمادي الأول 1417 الموافق لـــ 25 سبتمبر 1996[41].

المادة 01: "يحدث مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويدعى في صلب النص المجلس"

المادة 02: "المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك. ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة. وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل الوسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية. ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله".

---

[40] - الجريدة الرسمية رقم 03 الصادرة في 10 رجب 1412 الموافق لــ 15 جانفي 1992.

[41] - الجريدة الرسمية رقم 56 الصادرة في 16 جماد ئ الاول 1417 الموافق لـــ 29 سبتمبر 1996.

المادة 03:"تتمثل صلاحيات المجلس على الخصوص فيما يلي:

1. ينجز ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
2. ينجز ويكلف من ينجز كل الدارسات والتحاليل في مجال التنمية، واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
3. يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني .
4. يفحص ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
5. يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
6. يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة.
7. ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

هذا فيما يخص تنظيم وتأطير المهنة، أما فيما يخص آداب وسلوكيات المهنة، فتم توضيحها في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 من ذي القعدة 1416 الموافق لـــ 15 أفريل 1996:

المادة 01 :"يحدد هذا المرسوم الأخلاقيات المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص عضو نقابة.

القسم الأول: واجبات المهني.

القسم الثاني: واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبونه وموكليه.

المادة02: "يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها. ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء. كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.

المادة03: "تستند علاقات أعضاء النقابة بزبائنهم أو موكليهم إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني".

المادة 04: يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية"[42].

المادة 05:" يجب على المهني عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة واعداد الحصيلة، والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية، والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركة وفي مجلس التسيير أن يقوم بما يأتي:

- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية.
- يحترم الآجال المتفق عليها.
- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا.
- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

المادة06: "يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم. غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها ولا سيما:

- بموجب إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم.
- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة لمصلحة التأديب والتحكيم.
- كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني[43].

---

[42] – الجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة في 29 ذي القعدة 1416 الموافق لـــ 17 افريل 1996.

[43] - الجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة في 29 ذي القعدة 1416 الموافق لـــ 17 افريل 1996.

المبحث الثالث: طبيعة التدقيق الداخلي

تعددت الآراء حول طبيعة التدقيق الداخلي كأحد أنواع التدقيق، فالبعض يعتبره أسلوب علمي، وآخرون يعتبرونه وظيفة إدارية بحتة، أو نشاط علمي مستقل، إلا أن فهم ماهية التدقيق الداخلي يقتضي معرفة الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، والدور الذي يؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية في المؤسسة، وذلك بالإستناد إلى تعاريف التدقيق الداخلي المقترحة من قبل الهيئات المتخصصة والباحثين.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

1- نشأة وتطور التدقيق الداخلي:

لقد برزت حاجة المؤسسات إلى التدقيق الداخلي نتيجة لتطور وتوسع الأنشطة الإقتصادية، فقد ظهر التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929 التي أدت إلى انهيار البورصات، ولتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي، وبالتالي أصبح واجبا على الشركات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة من المؤسسات، ولهم نفس مهام المدقق الخارجي. وكانت مهمة التدقيق الداخلي أنذاك تقتصر على التأكد من مدى صدق البيانات وإثبات الوضعية المالية للمؤسسة، والتي تعرف حاليا بالتدقيق المالي والمحاسبي. وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين

الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي، وتوسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي، وحديثا تدقيق استراتيجي[44].

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى التطور السريع للتدقيق الداخلي وزيادة الاهتمام بها داخل المؤسسة وتفعيل دورها بشكل كبير، ومن أبرز هذه العوامل ما يلي:

- انفصال الملكية عن الإدارة.
- اتساع حجم المؤسسات وتعقد أنشطتها وعملياتها.
- ظهور المؤسسات ذات الفروع والشركات المتعددة الجنسيات.
- التقارير والقوانين التي صدرت في العديد من دول العالم، والتي أوصت بتفصيل وتطوير دور التدقيق الداخلي في المؤسسات، ونذكر منها:

صدور قانون ساربان أوكسلي عقب إعلان إفلاس شركة وورلدكوم وأنرون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى تقرير لجنة بازل، حيث ألزم بضرورة إنشاء تدقيق داخلي والتي تتمتع بالاستقلالية والحيادية ويجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة.

2- مفهوم التدقيق الداخلي:

يتضح التطور الذي حصل للتدقيق الداخلي من خلال تعريفه خلال فترات زمنية متعاقبة، إذ أن التدقيق الداخلي بموجب معهد **المدققين الداخلين** سنة 1999 هو:

"نشاط تأكيدي واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر،الرقابة وحوكمة الشركات[45]".

---

[44] – محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص02.

[45] – حسين يوسف القاضي وآخرون مرجع سبق ذكره، ص106.

وهناك تعريف آخر **لمعهد المدققين الداخلين** سنة 2010 " هو نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر".

وعرف كذلك على أنه "نشاط يهدف بشكل أساسي لمراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر ومساعدتها في تحقيق أهدافها"[46].

وقد عرفه المعهد **الأمريكي للمحاسبين القانونين** بأنه: "تدقيق العمليات والقيود التي تتم بشكل مستمر، حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة[3]".

كما عرفه **المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية** على أنه: "نشاط مستقل داخل المؤسسة لتقييم ومراقبة العمليات من خلال تقدير وتقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة، ويهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤوليتها بتزويدها بتحاليل، تقييمات واقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها[47]."

وقد عرفت **لجنة المنظمات الراعية لإطار الرقابة الداخلية المتكامل** التدقيق الداخلي بأنه "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة، يتم تصميمها لتعطى تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها، الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها."

من خلال مجموعة التعاريف السابقة نستنج أن التدقيق الداخلي هو:

---

[46] – هيثم السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد63، الأردن، 2005، ص07.

3- Robert Moller, Sarbanes-oxley and the new internal audit, john wily and son, new jersey , 2004, p13.

[47] – J.Renard, théorie et pratique de l'audit interne, ed d'organisation, 6[éme] ed, Paris, 2007, P76.

1. نشاط تأكيدي: مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف أنشطة المؤسسة، والتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي يخص عمليات إدارة المخاطر الحوكمة والرقابة.
2. نشاط استشاري: وهذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة وخارجها.
3. نشاط موضوعي: حيث يكون بعيدا عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه.
4. نشاط مستقل: وهذا من خلال إفساح المجال للمدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيدا عن أية ضغوط.

وعليه يمكن القول أن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت خدمات تأكيدية بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر والحوكمة موجهة للجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وخدمات استشارية من خلال النصائح والتوصيات موجهة لمجلس الإدارة.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤوليتهم بفعالية، وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات، بالإضافة إلى كونها تهدف إلى:

1. **التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية وتحليلها:**

ويقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية تعطي صورة صادقة وعادلة عن وضعية المؤسسة، وأن تكون هذه البيانات متوفرة وبشكل كامل وملائم في الوقت المناسب لخدمة الإدارة العليا والأطراف المستفيدة.

2. **حماية ممتلكات المؤسسة:**

وذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة، الاختلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام، حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم، وتفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية .

3. **متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها:**

وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط والسياسات وتنفيذهم لها كما رسمت، ولا يتوقف على هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف والعمل على تصحيحها .

4. **تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال:**

وذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات، وتحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة، التسجيل والتنفيذ.

5. **رفع كفاية العاملين عن طريق التدريب:**

إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إلمامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة وبمختلف عملياتها، فإنها الأقدر بين مختلف الأقسام والإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح، ووضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية[48]، وذلك لعدة أسباب :

- قرب المدقق الداخلي من عملية وضع وتشغيل الأنظمة وتنفيذ الأعمال.
- الاتصال المستمر مع المستويات التنفيذية داخل المؤسسة.
- الاطلاع الدائم على أهداف المؤسسة من خلال الاتصال بالإدارة العليا.
- معرفة ما يتلاءم والقرارات الإدارية.
- دراسة وتحليل أسباب المشكلات التي تحدث في المؤسسة.
- التعاون مع المدقق الخارجي لتحديد مجالات التدقيق، بما يساهم في تخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، ومن تم توفير مبالغ مالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالوظائف الرقابية الأخرى

[48] – حسام عمر البطاح، الاتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحقيق الجودة الشاملة، دراسة ميدانية على عينة شركات المملكة العربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة حلب، سورية، 2008، ص77.

يلعب التدقيق الداخلي دورا حيويا في مجال الرقابة داخل المؤسسة، وبالرغم من أهميته إلا أنه لا يحتكر هذا الدور لوحده، بل تتوفر المؤسسة على العديد من الآليات والوظائف التي تدعم عملية الرقابة على نشاطاتها، وإن احتفظت كل منها بخصائص تميزها عن غيرها. وفي هذا الإطار نحاول مقاربة التدقيق الداخلي بالوظائف الرقابية الأخرى، ومحاولة رسم حدود أكثر وضوحا له، سواء ما تعلق بالأدوار، الصلاحيات، أو مجال التدخل والعمل.

1- التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير تشمل مجموع الآليات والطرق التي تسمح للمؤسسة بالتأكد من أن مواردها تستخدم شروط فعالة، وتأخذ بعين الاعتبار التوجهات الإستراتيجية والأهداف الجارية التي وضعتها الإدارة، وتعتبر مراقبة التسيير أحد الوظائف الأساسية في المؤسسة، وقد تطورت من مجرد تحليل التكاليف والموازنات إلى أداة فعالة لقيادة أداء المؤسسة وتحسين عملياتها، وهو ما يجعلها مماثلة للتدقيق الداخلي ومتكاملة معه. وبالرغم من اختلاف الأساليب العملية في كل منهما إلا أن التدقيق الداخلي يتشابه مع مراقبة التسيير في:

- كلا الوظيفتين شاملتان، أي أنهما تهتمان بكل أنشطة المؤسسة.
- كل من المدقق الداخلي ومراقب التسيير ليس له صلاحيات عملية وإنما يقدمان الاقتراحات والتوصيات.
- الارتباط التنظيمي بأعلى مستوى إداري يمنحها الاستقلالية[49].

لكن أوجه الشبه هذه لا تنفي وجود اختلافات جوهرية بينهما يمكن تلخصيها في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-3): أوجه الاختلاف بين وظيفة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير

[49] –G. Langois et C. Bonnier, Contrôle de gestion, édition Foucher, Paris, 1998, p 15.

مراقبة التسيير	التدقيق الداخلي
إلى أين نريد الوصول؟ من أين ننطلق؟	كيف نعمل ما هو موجود؟ كيف نحسنه؟
صورة مستمرة وشاملة.	صورة دورية ومفصلة.
التوجه نحو مؤشرات عامة.	التوجه نحو المشكل، الملاحظة في الميدان، والبحث عن أسبابها ونتائجها.
– تخطيط ومتابعة العمليات ونتائجها. – تصميم وتنفيذ نظام المعلومات لأغراض التخطيط والمتابعة. تحليل ميزانية وظيفة التدقيق الداخلي.	– مراقبة تطبيق الإجراءات والتعليمات والقوانين، نوعية المعلومات، وملاءمة الطرق لشروط تحقيق النتائج. – تدقيق وظيفة مراقبة التسيير.
– من أجل التحكم في المستقبل (المخطط)، تحليل أسباب الاختلاف بين الماضي والحاضر (الفروق).	– بحث مستمر وعميق في الماضي(الحقائق) من أجل إيجاد فرص التحسين، وتطبيقها في المستقبل، الرغبة في تغيير الماضي.
إعداد (من دون اتخاذ القرار) الأهداف بالاستناد إلى فرضيات واضحة. تحليل التكاليف والمنافع.	– اكتشاف الوسائل التنظيمية من أجل تحقيق الأهداف. – فحص الأهداف للتأكد من صحة وسلامة طريقة تحديدها، ومدى إمكانية تحقيقها.
تحليل مختلف القطاعات في المنشأة ككتلة واحدة.	إصلاح كل قطاع على حدى.

المصدر: من إعداد الباحث

2- التدقيق الداخلي ووظيفة التنظيم

أثناء ممارسة مهامه، يمكن للمدقق الداخلي ملاحظة بعض الأخطاء في التنظيم التي قد تؤدي إلى نتائج خطيرة على المؤسسة مما يستدعي منه الإشارة إليها، غير أنه "ليس من مسؤوليات التدقيق الداخلي البحث عن أحسن الحلول للمشاكل التنظيمية المكتشفة، بل هذا واجب وظيفة التنظيم لكن هذا لا يمنع المدقق الداخلي من تقديم اقتراحات وإبداء رأيه في الحلول المقترحة". إن التدقيق الداخلي يمكنه أن يدفع إعادة النظر في طرق العمل عندما

يكتشف وجود خلل فيها ويشير إليها، ويعطي رأيه حول الحلول التنظيمية الملائمة، ومن ثم فهو يساعد وظيفة التنظيم على تحديد وضبط الحلول لتقوم بتطبيقها بشكل جيد[50].

3- التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

تعرف الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من الإجراءات والوسائل والسلوكيات المصممة للتحكم في نشاط المؤسسة وضمان معلومات ذات جودة وكذا تحقيق الكفاءة والفاعلية. وبصفة عامة فإن الرقابة الداخلية تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التطبيق الجيد للقوانين واللوائح والسياسات.
- تطبيق التعليمات والتوجيهات الصادرة عن مجلس الإدارة.
- تحسين أداء عمليات المؤسسة.
- ضمان موثوقية المعلومات المالية.

وتعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم داخل المؤسسة وهو قسم التدقيق الداخلي، تتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن " المهمة الرئيسية لقسم التدقيق الداخلي هي التأكد من تطبيق وانجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية"[51].

4- التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

يمكن القول أن لجنة التدقيق هي عبارة عن لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفذين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وهي عنصر أساسي في حوكمة الشركات حيث تقوم بالإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير وإظهارها بجودة عالية، وكذلك تعمل على حماية حقوق المساهمين ومصالح الأطراف

---

[50]–L.collins et G valin, audit et control interne: principes objectifs et pratiques, op.cit, p196.

[51] –J.Renard, théorique et pratique de l'audit interne, op.cit, p84.

الأخرى من خلال التأكد من جودة أعمال التدقيق الداخلي والخارجي، اذ تعتمد هذه اللجنة في عملها على المعلومات المقدمة من طرف المدققين الداخلين والخارجين. وتعتبر العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي تكاملية، حيث تعمل هذه اللجنة على زيادة فعالية التدقيق الداخلي من خلال دعم استقلالهم، التنسيق وزيادة الاتصال بين التدقيق الخارجي والداخلي بالشكل الذي يساعد كلا الطرفين بالوفاء بالتزاماتهم وخلق حوار صريح ومفتوح[52].

المطلب الرابع: معايير التدقيق الداخلي

تتم عملية المراجعة في بيئة ثقافية وقانونية مختلفة وضمن مؤسسات تختلف من حيث الأهداف، الحجم والهيكلة، وهذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي، حيث تستدعي وجود معايير دولية للممارسة المهنية المتفق عليها. ولقد أصدر معهد المدققين الداخلين معايير الممارسة المهنية لأول مرة سنة 1978 وتم تعديلها في 1993 وتتضمن خمسة معايير عامة، وتم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي وضعت سنة 2003، في حين كان آخر إصدار للمعايير المهنية في 2008، وتم تعديله في سنة 2010 مع سريان تطبيقه بداية من 2011.

حيث تتضمن معايير معهد المدققين الداخلين مجموعة من المعايير هي:

1- المعايير والصفات

1000 الغرض، السلطة والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، اذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية وتقديمه إلى الإدارة ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

1100 الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلا، كما يجب أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم.

---

[52] – رشاد حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد رقم 26، العدد 02، 2010، ص102.

1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي[53].

2- معايير الأداء:

2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة.

2100 طبيعة العمل: يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة وكذلك إتباع أسلوب منهجي منظم.

2200 تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة العمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، نطاقها، توثيقها، والموارد المخصصة لها.

2300 تنفيذ مهام التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف المهمة.

2400 تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج المهام.

2500 مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام متابعة ما يتخذ تجاه النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة.

2600 حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن الإدارة قد قامت بقبول مستوى من المخاطر المتبقية، يمكن أن يكون باعتقاده مستوى غير مقبول للمؤسسة، فيجب عليه أن يناقش تلك المسألة مع الإدارة، فإذا لم يتم حسم مسألة القرار

---

[53] – The institute of internal auditor , international standards for professional practice of internal auditing, Florida, 2008, p 15.

بشأن المستوى المقبول للمخاطر المتبقية، فيجب على المدقق الداخلي رفع المسألة إلى مجلس إدارة الشركة لحسمها بمعرفته[54].

إلى خدمات التأكيد والحرف Aوكل نوع من المعايير يتعلق بحالة معينة، حيث يرمز حرف إلى الخدمات الاستشارية.C

جدول رقم (1-4): المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق

معايير الصفات		معايير الأداء	
الرقم	**تسمية ومضمون المعيار**	**الرقم**	**تسمية ومضمون المعيار**
1000	الغرض والسلطة والمسؤولية	**2000**	إدارة نشاط التدقيق
A11000	تحديد طبيعة خدمات التأكيد	**2010**	التخطيط
C11000	تحديد الخدمات الاستشارية في وثيقة	**2020**	الاتصال والموافقة
	التأكيد	**2030**	إدارة الموارد
1100	الاستقلالية والموضوعية	**2040**	السياسات والإجراءات
1110	الاستقلال التنظيمي	**2050**	التنسيق
1120	الموضوعية الفردية	**2060**	رفع التقارير إلى مجلس الإدارة
1130	العوامل التي تهدد الاستقلالية أو	**2100**	طبيعة العمل
	الموضوعية	**2110**	إدارة المخاطر
1200	الكفاءة والعناية المهنية	**2120**	الرقابة
1210	الكفاءة	**2130**	الحوكمة
1220	العناية المهنية اللازمة	**2200**	التخطيط للمهمة
1230	التطور المهني المستمر	**2201**	اعتبارات التخطيط
1300	تأكيد الجودة وبرامج التحسين	**2210**	أهداف المهمة
1310	تقييم برامج الجودة	**2220**	نطاق المهمة
1311	التقييم الداخلي	**2230**	توزيع موارد المهمة
1312	التقييم الخارجي	**2240**	برامج عمل المهمة

[54]– The institute of internal auditor , op cit, p 16.

1320	التقرير عن برنامج الجودة	**2300**	أداء المهمة
1330	استخدام عبارة "تم وفق المعايير "	**2310**	تحديد المعلومات
1340	الإفصاح عن عدم الالتزام	**2320**	التحليل والتقييم
		2330	تسجيل المعلومات
		2340	الإشراف على المهمة
		2400	توصيل النتائج
		2410	معايير توصيل النتائج
		2420	جودة التوصيل
		2421	الأخطاء والسهو
		2430	الإفصاح عن عدم الإذعان للمعايير
		2440	نشر النتائج
		2500	مراقبة التقدم
		2600	قرار قبول إدارة للمخاطر

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على The institute of internal auditor

المبحث الرابع: مراحل سير مهمة التدقيق الداخلي

إن الجانب العلمي للتدقيق الداخلي يتجلى من خلال تنفيذ المدقق الداخلي لمهمة التدقيق، والتي تتم وفق تخطيط مسبق ومنهجية معينة من أجل تحقيق الأهداف المكلف بها. ويعمل المدقق الداخلي في مهمته على دراسة التحكم في مخاطر النشاط محل التدقيق من خلال اختبار وتحديد الثغرات، تدبير الحلول، ومتابعة تطبيقها. إن مهمة التدقيق الداخلي تشبه ما يقوم به الطبيب مع مريضه، إذ أنه يقوم بالتشخيص، يخمن ويتنبأ بالأسباب، ومن ثم يوصي بالعلاج، حيث أن لمهمة التدقيق ثلاثة مراحل هي:

المرحلة الأولى: يكون المدقق معظم الوقت في مكتبه، وتكون تنقلاته قصيرة وسريعة، كما يمكن عدم وجود هذه التنقلات.

المرحلة الثانية: في هذا الوقت يكون المدقق في الميدان "المؤسسة" فزيارته للمكتب قليلة ومحدودة.

المرحلة الثالثة:عودة المدقق إلى المكتب والاستقرار فيه كما كان في المرحلة الأولى.

المطلب الأول: مرحلة التحضير

تعتبر أول خطوة في مهمة التدقيق، وتتطلب من المدقق قدرة كافية على القراءة، والانتباه والكفاءة اللازمة، فهي تمنح القدرة على الفهم والتعلم، كما تتطلب معرفة جيدة بالمؤسسة، إذ أنه من الضروري معرفة مصادر المعلومات خلال تلك الفترة. وتعتبر هذه المرحلة حجر الأساس، والتي بناءا عليها يقوم المدقق ببناء نموذج النتائج التي يجب الوصول إليها. وتتمثل هذه المرحلة في المحاور الرئيسية التالية:

1. الأمر بالمهمة.
2. مرحلة الاندماج.
3. تحديد المخاطر وتقييمها.
4. تعريف الأهداف[55].

1- الأمر بمهمة:

تبدأ مهمة المدقق الداخلي بإصدار التكليف بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة (الإدارة العليا، لجنة التدقيق)، حيث أن الأمر بالمهمة يسمح بتبليغ كافة الأطراف التي لها علاقة بمهمة التدقيق.

2- مرحلة الاندماج:

تبدأ هذه الخطوة بجمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط الخاضع للتدقيق من مصادره المختلفة والحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط، ويمكن تلخيص هذه المصادر فيما يلي:

1. تقارير ملفات التدقيق السابقة.
2. الاجتماع مع الإدارة.
3. السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.
4. الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي .
5. الموازنة التقديرية والمعلومات المالية عن النشاط.
6. نتائج التدقيق الخارجي عن النشاط.

---

[55]– Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, op cit, p217.

إن قراءة هذه الوثائق المختلفة والتحليل يمكن فريق التدقيق من:

امتلاك رؤية شاملة عن النشاط الخاضع للتدقيق، تحديد السيرورات التي هي موضع للمخاطر، إعطاء مصداقية للمهمة[56].

3- تحديد الأخطار وتقييمها:

من خلال هذه النقطة يتم تكييف بقية مراحل عملية التدقيق، بحيث يسمح للمدقق صياغة برنامجه وتطويره بناءا على التهديدات وما تم وضعه لمواجهتها. وخطر التدقيق كما عرفه معهد المحاسبين الأمريكيين: هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات، الذي يكون:

- ✓ **خطر متصل:** هو إمكانية دون الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية وقوع أخطاء جوهرية في الحسابات.
- ✓ **خطر الرقابة الداخلية:** يرتبط بعدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتصحيحها في الوقت المناسب.
- ✓ **خطر عدم الاكتشاف:** مرتبط بمهمة التدقيق، أي عدم تمكن المدقق من اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

4- **تحديد الأهداف:**

يعرف أيضا بالتقرير التوجيهي أو المخطط للمهمة، وهي عبارة عن وثيقة مشكلة من عدة صفحات والتي لها نفس المضمون والخصائص في كل الحالات. بعد أخذ المعلومات الضرورية عن المؤسسة، يقوم المدقق بتحرير تقرير توجيه والذي يوضح محاور البحث، حدود ومجالات تدخل المدققين بالإضافة إلى الأهداف الواجب على فريق التدقيق تحقيقها، والتي تنقسم إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، ويحتوي هذا التقرير على المعلومات المتأتية من تحليل الأخطار وجدول نقاط القوة والضعف ويهدف إلى: تحديد الجوانب العلمية لتدخل

---

[56]– Jacques Renard, théorie et pratique de l'audit interne, op.cit.p218

المدققين، ويساعد المدقق على البحث، التعرف وتصحيح كل نقاط القوة والضعف المسجلة أو جزء منها.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

تعتبر مرحلة تنفيذ عملية التدقيق أطول وأهم مرحلة في سيرورة التدقيق الداخلي، لأهميتها في كتابة تقرير تدقيق المنتج النهائي للمهمة، ولهذا يجب أن تحظى بالعناية اللازمة من كل الأطراف ذات العلاقة بالمهمة. وخلال هذه المرحلة يتحول فريق المهمة من العمل المكتبي النظري إلى العمل الميداني، حيث ينتقل إلى الوحدات محل التدقيق مبتدئا بالاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي الوحدة أوالنشاط. يتناول شرح التقرير التوجيهي المصادق من قبل المكلف بالمهمة ويتم التركيز على توضيح ومناقشة كيفية تنفيذ المهمة وأساليب التدقيق المستعملة، أسلوب التنسيق والاتصال، المعلومات المطلوبة، والوسائل المادية والظروف الواجب توفيرها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، حيث تسمح نتائج الاجتماع الافتتاحي لفريق التدقيق بإعداد برنامج التدقيق بالتفصيل ويقوم بتطبيقه لتحقيق أهداف المهمة المسطرة[57].

1- إعداد برنامج التدقيق:

يدعى أيضا مخطط التنفيذ وكذلك برنامج العمل، ويتم إعداده من طرف فريق التدقيق وتحت إشراف رئيس المهمة، ويتم إرساله إلى مسؤول التدقيق الداخلي للإطلاع عليه طبقا للمعيار رقم 2240، وتقع على رئيس المهمة مسؤولية الاحتفاظ به في ملف التدقيق. ويتضمن هذا المخطط النقاط التالية: وثيقة تعاقدية، مخطط عمل، دليل مرشد، نقطة انطلاق في بناء استمارة الرقابة الداخلية، متابعة للمهمة.

✓ **استبيان الرقابة الداخلية :**

يعتبر استبيان الرقابة الداخلية من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين الداخلين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على المسيرين لتلقي الإجابة عليها، ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية وملاءمة نظام الرقابة

---

[57] – عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، الإسناد الخارجي لأداء وظيفة المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس،العدد1، 2001، ص170.

الداخلية المطبق في الوحدة أو النشاط محل التدقيق، وتتعلق أسئلة استبيان الرقابة الداخلية بالنواحي التنظيمية، التشغيلية، نظم المعلومات، العاملين، الوسائل المادية للوحدة الخاضعة للتدقيق، وتبنى الاستمارة من خلال طرح مجموعة من الأسئلة التي تحقق الملاحظة الشاملة بذلك دليل للمدقق لتنفيذ برنامجه، وتتمحور الأسئلة الرئيسية في النقاط التالية[58]:

من؟ أسئلة متعلقة بالمنفذ أو المشغل من خلال تحديد مهامه وسلطته، وللإجابة على هذه الأسئلة يتم الاستعانة بالمخطط الهرمي للمؤسسة.

ماذا؟ تجميع الأسئلة التي تسمح بمعرفة " ما يتعلق، ليس ما هو الموضوع، ولكن الهدف من العملية"، ما هي طبيعة المنتج المصنع، من هم الأشخاص ذو العلاقة.

أين؟ من أجل عدم اختيار كل مناطق العمليات، مكان التخزين، المعالجة، المواقع الصناعية.

متى ؟ تسمح بتجميع الأسئلة ذات الصلة بالزمن، بداية ونهاية الزمن المستغرق.

كيف؟ أسئلة مرتبطة بوصف الإجراءات: كيف يتم تصنيع المنتج، كيف يتم توظيف الأفراد.

2- العمل الميداني:

- ✓ **الملاحظة الفورية:**

أول الاختبارات التي يقوم بها المدقق الملاحظة الفورية، وهي تختلف عن الملاحظات الأخرى بأنها آلية، وهنا يكون للخبرة دور كبير، فالمدقق المتمكن يمكنه ملاحظة المحيط بمجرد وصوله ووضع تقييمات وإحصاءات مبدئية، وتكون هذه الملاحظة بطريقة عقلانية أي: الأخذ بعين الاعتبار المؤثرات الوقتية أثناء ملاحظته، "فملاحظة دخول العمال عند فتح الأبواب ليس نفسها في منتصف النهار" .

---

[58] –Jacques renard, théorie et pratique de l’audit interne, op.cit, p258.

✓ **الملاحظة المحددة:**

من خلال تحديد مواطن الخطر واستمارة الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بإجراء وتنفيذ اختبارات، فيقوم باختبار بعض العمليات والإجراءات المرتبطة بفترات معينة. هذا الاختبار يجب أن يكون موضوعي من أجل بلورة رأيه حول سير العمليات بموضوعية.

✓ **ورقة كشف وتحليل المشكلات:**

هي وثيقة عمل موحدة، أين يقوم المدقق بتوثيق كل خلل، كما تلخص كل مرحلة من مراحل عمليات التدخل الميداني، وتمثل وسيلة تواصل بين المدقق والوظيفة المعنية بعملية التدقيق، تسمى في بعض المراجع بوثيقة الحدث، وثيقة تحليل، ورقة تحليل الرقابة الداخلية. اذ تتجزأ إلى خمسة أقسام: المشكلات، الملاحظات، الأسباب، العواقب والآثار، التوصيات[59].

المطلب الثالث: إعداد التقرير النهائي وتقديم النتائج

تتطلب هذه المرحلة القدرة على الإنشاء والصياغة الأدبية بالإضافة إلى التحاور الذي يبقى موجودا خلال هذه المرحلة، ويقوم المدقق ببلورة وتقديم منتجه "التقرير"، والذي يجمع كل عناصر عمله. اذ تبدأ هذه المرحلة برجوع المدقق إلى مكتبه مع مجموع أوراق العمل، حيث يقوم بصياغة مشروع تقرير ليتم بعدها عقد اجتماع ختامي والمصادقة للحصول على التقرير الختامي.

1- **مشروع تقرير المدقق:** حيث يكون فيه جميع الملاحظات المسجلة ليتم المصادقة عليه، فلا يمكن اعتباره نهائيا حتى وإن تضمن مصادقة خاصة. هذه الوثيقة وإن احتوت على توصيات المدقق، فإنها لا تتضمن إجابات المؤسسة، ولا تتضمن مخطط العمل والذي يعتبر أحد ملاحق التقرير النهائي، أين تشير المؤسسة متى ومن سيقوم بتنفيذ التوصيات المقبولة.

2- **الاجتماع الختامي:**

[59]– Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, op cit, p258.

يضم نفس الأعضاء الذين نشطوا الاجتماع الافتتاحي، والذين استمعوا لمخطط المدقق عند البداية، فيبدون رأيهم حول ما قام به فريق التدقيق، بالإضافة لفريق التدقيق والمصالح والأقسام المدققة.

3- **تقرير التدقيق الداخلي:**

يسمح التقرير للمدقق بإبداء رأيه (كتابيا) حول البيانات والقوائم المالية والمواضيع الأخرى التي كانت محل التدقيق، فهو يلخص مهمة التدقيق، ويعتبر وسيلة بين المدقق والجمهور، وفيما يلي مبادئ التقرير:

- لا وجود للتدقيق الداخلي من دون تقرير التدقيق الداخلي.
- **وثيقة نهائية:** فهو آخر عقد لمهمة التدقيق، والتي لا تنتهي إلا باقتراحات وتوصيات.
- **عرض مسبق للمؤسسة:** فمن المفترض أن النقاط تم عرضها خلال الاجتماع الختامي .
- **حق المؤسسة في الإجابة:** للمؤسسة الحق في الرد إما شفاهيا أو كتابيا.

الفصول الرئيسية لشكل تقرير التدقيق تتمثل في النقاط الأربعة التالية:

- ✓ **الورقة الخارجية ورسالة الإحالة:** عادة ما يكون تقرير التدقيق مرفق برسالة إحالة، أما الصفحة الأولى فتحتوي على :
  - عنوان المهمة وتاريخ إرسال التقرير، كما يتم التذكير بالمهمة.
  - أسماء المدققين المساهمين في العمل ورؤساء المهمة.
  - أسماء المستفيدين من تقرير التدقيق.
- ✓ **المقدمة والملخص:** يبدأ هذا الجزء بفهرس مفصل للتقرير، والذي يكون ضروري بالنسبة للتقارير كبيرة الحجم التي تحتوي على ملاحق كثيرة.

أ) **المقدمة:** عادة ما تكون مختصرة وتتضمن التذكير بمجال التدخل وأهداف المهمة، فالقارئ ليس له علم بمحتوى أمر المهمة وتقرير التوجيه، فهي تمثل وصف مختصر للوحدة أو العملية المدققة.

ب) **الملخص:** حيث يسمح للمسؤولين بفهم مجمل التقرير، حيث يتميز بالاختصار والوضوح .

- ✓ **التقرير التفصيلي:** هو الوثيقة التفصيلية والكاملة، الموجهة بالدرجة الأولى للمؤسسة المدققة، ويشمل الملاحظات، التوصيات، بحيث يحترم التسلسل المعروض في الفهرس.
- ✓ **الخلاصة، خطة العمل والملاحق:** الهدف من هذا الجزء ليس تكرار ما تم عرضه، ولكن اقتراح مهمات أخرى والتي ظهرت الحاجة لها من خلال هذه المهمة، أو التذكير بتاريخ المهمة القادمة[60].

المطلب الرابع: متابعة نتائج المهمة

إن دور المدقق الداخلي لا ينتهي بمجرد إرسال التقرير النهائي للجهات المعنية بالمهمة المكلف بها، وإنما عليه التأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة من قبل الجهات المسؤولة، وعليه متابعة عملية تنفيذها وتقييمها، وتعرف مرحلة المتابعة بأنها "العملية التي من خلالها يتأكد المدقق الداخلي من تنفيذ الإجراءات المقترحة من قبل الإدارة المسؤولة عن المجال الذي تم تدقيقه، وأن الإجراءات المنفذة ملائمة وفعالة. وقد أكد المعيار 2500 على وجوب وضع مسؤول التدقيق الداخلي سيرورة المتابعة والمراقبة، والتأكد من أن الإدارة قد اتخذت فعلا الإجراءات اللازمة، أو أن الإدارة العليا قد قررت تحمل المخاطر الناجمة عن عدم اتخاذ أي إجراء". وعليه تقع على عاتق مسؤول التدقيق الداخلي مسؤولية تحديد الطرق المتابعة ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، اذ ينبغي أن تكون مسؤولية المتابعة محددة في دليل

[60] – Jacques Renard, théorie et pratique de l’audit interne, op cit, pp 432-433.

التدقيق الداخلي بوضوح[61]. أما بالنسبة للإدارة، فيمكن حصر استجابتها تجاه التقرير النهائي للتدقيق الداخلي في ثلاث مواقف ممكنة وهي:

1) قبول الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف يأتي بعد اقتناع مسؤولي المؤسسة الخاضعة للتدقيق بما ورد في تقرير التدقيق أثناء الاجتماع النهائي.

2) قبول الاقتراحات بشكل جزئي، نظرا لعدم اقتناع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق أو الإدارة العليا ببعض الاقتراحات، باعتبارها غير ملائمة لظروف المؤسسة.

3) رفض الاقتراحات بشكل كامل وهو موقف استثنائي، فلا يمكن القيام بمهمة التدقيق وما تتطلبه من موارد، ثم تكون النتيجة رفض الاقتراحات[62].

خلاصة الفصل الأول

إن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة من خلال ضمان مصداقية القوائم المالية، حيث تطورت هذه الأخيرة من مجرد عملية رقابية إلى وسيلة لرفع كفاءة موارد المؤسسة، وتشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق

– خلف عبد الله وردات، مرجع سبق ذكره، ص320.[61]

– حسين القاضي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص157.[62]

غرض معين، ومنها وظيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت من المهن الأساسية لحسن سير عمل أية مؤسسة، اذ تكون مضبوطة وفق قواعد ومعايير تحكم الجانب الميداني والأخلاقي لممتهنيها، والتي تسعى مختلف الهيئات الدولية لوضعها. لذا فإن السير الحسن لمهمة التدقيق يتطلب الإعداد المسبق والجيد لها، وإتباع منهج محدد في التنفيذ للخروج برأي موضوعي.

وبالنظر لما حققه التدقيق في المجال المالي والمحاسبي من نتائج هامة بالنسبة للباحثين والمهنيين فقد عمدوا إلى تكثيف البحث الدائم والمستمر من أجل إدخال تقنياته على الأنشطة التسييرية منها: التنظيم، الإنتاج، التسويق، التخطيط، الرقابة. وهذا ما يساهم في تحسين أداء المؤسسة، وذلك من خلال كونه مدخل للحوكمة الذي سنتناوله في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

تمهيد:

نظرا لتزايد الاهتمام الذي اكتسبه مفهوم حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة نتيجة لحالات إفلاس العديد من الشركات الكبرى العالمية، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية في العديد من الدول على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم له، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت مبادئ حوكمة الشركات.

ولعل من أهم الأسباب التي أدت إلى تطبيق حوكمة الشركات مشكلة الشفافية في إعداد القوائم المالية للشركات وانعكاس ذلك على السوق المالي، مما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الوطني، مما أدى إلى محاولة إعادة بناء الثقة لدى أصحاب المصالح من خلال تبني وتطبيق مبادئ حوكمة، لاعتقاد هؤلاء أن من أهم أسباب الفساد وانهيار الشركات هو ضعف أساليب إدارتها، وهيمنة شخص أو أشخاص على قراراتها، وعدم الالتزام بالقيم والمبادئ.

ويهدف الباحث من خلال هذا الفصل إلى إبراز دور حوكمة الشركات، وذلك من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني: مبادئ، محددات وركائز حوكمة الشركات وآليات تطبيقها.

المبحث الثالث: التجارب الدولية لحوكمة الشركات.

المبحث الرابع: حوكمة الشركات في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعد ما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول وبالأخص في الدول المتقدمة، سعيا منها للتحكم الرشيد في المؤسسات من أجل ضمان مصالح مختلف الأفراد. فتطبيق حوكمة الشركات ما هو إلا إسقاط لسبيل تنميتها انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف المتعاملين فيها ومعها ضمن إطار أوسع على المجتمع أو المحيط الكلي. لذا سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى ظهور حوكمة الشركات، مفهومها، أطراف حوكمة الشركات، وفي الأخير محددات حوكمة الشركات وآليات تطبيقها.

المطلب الأول: ظهور حوكمة الشركات

بالرجوع إلى الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات نجد أنه في عام 1932 كان كل من " **Means and Berle** " من أوائل من تناول فصل الملكية عن التسيير، والتي تحاول فيه حوكمة الشركات سد الفجوة بين مسيري المؤسسة ومالكيها من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالمؤسسة والاقتصاد ككل، وكذلك تطرق إلى الموضوع كل من " **Jensen and Meckling** " في عام 1976 و" **Fama** " عام 1980، حيث أشاروا إلى حتمية حدوث صراع في المؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والتسيير. وفي هذا السياق يؤكد" **Minow and Monks** " سنة 2001 عن إمكانية حل مشكلة الوكالة، من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات. وهناك عدة أسباب ومبررات أخرى أدت إلى ظهور مفهوم الحوكمة، ومن أبرز هذه الأسباب معاناة الكثير من الدول جراء الأزمة الاقتصادية المالية التي لحقت بها، وتعثر بعض المؤسسات، وتفشي الفساد وسوء الإدارة فيها. هذا من جهة ومن جهة أخرى ما تشهده الدول والمؤسسات من تطور في ظل اقتصاد العصر الحالي

المسمى بعصر العولمة، وفي هذا الصدد ارتبط مدى تطبيق الحوكمة بالعولمة والأزمات الاقتصادية والمالية، حيث فرض هذا المصطلح نفسه بسرعة حتى أصبح محل اهتمام الدوائر الأكاديمية والسياسية العالمية[63].

1- نظرية الوكالة:

تكمن فلسفة حوكمة الشركات في الفصل بين ملكية رأسمال المؤسسة والإدارة، بالإضافة إلى عملية الرقابة والإشراف داخلها، وقد وجد بأن هذا الفصل له أثاره الايجابية على أداء المؤسسات، وهو ما أطلق عليه بنظرية الوكالة، وهي العلاقة التي بموجبها يلجأ شخص (صاحب رأس المال) لطلب خدمة شخص آخر(العامل) لكي يقوم نيابة عنه ببعض المهام. ولقد أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رؤوس أموال وإدارتها، والتي أصبحت موكلة إلى إدارة تنفيذية تربطها بالمؤسسة عقود تفرض المساهمين عليها العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة وتنمية ثرواتهم مقابل تقاضي أجور محددة، غير أنه حسب فرضيات هذه النظرية فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذلك الأهداف بين الإدارة والمساهمين تؤدي إلى ظهور صراع منفعة في البداية لوضع استراتجيات تحميهم وتحفظ لهم حقوقهم أو ما يعرف بتجذر الإدارة، أي تمسكهم الشديد بالمؤسسة عن طريق استغلال نفوذهم أو شبكة العلاقات لديهم بالموردين والعملاء وجميع أصحاب العلاقة الآخرين أو حتى حجم المعلومات التي تستقبلها الإدارة قبل غيرهم، وبذلك فهم يفضلون تحقيق مصالحهم وأهدافهم الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة، وبالتالي فإنهم بهذه الطريقة يريدون أن يحافظوا على قيمتهم في سوق العمل بدلا عن قيمة المؤسسة، مما له الأثر السلبي على المساهمين والمؤسسة على حد سواء. فمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالا بشروط العقد الذي يربط الإدارة بالمؤسسة، يلجأ المساهمون لتعديل سلوك الإدارة السلبي

---

[63] – نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003، واشنطن، ص 03.

للحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عند إنشاء نظام حوكمة الشركات، الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة والرقابة التبادلية بين الإدارة من رئيس ومرؤوس، وكذا الرقابة المباشرة من المساهمين، وكذا أدوات رقابية خارجية ممارسة من قبل الهيئات الرقابية والأسواق المالية والبنوك المركزية[64]. لقد أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين مجالس إدارة المؤسسات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري، الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات[65].

والوكالة هي بمثابة عقد يقوم فيه المالك بتفويض شخص أو آخرين في القيام بتسيير المؤسسة نيابة عنه. وأهم شرط في عقد الوكالة هو ذلك الاخلاص بقيام الوكيل بأداء مسؤولياته بما يحقق ويعظم مصلحة الملاك وذلك مقابل حصول الوكيل على الأجر المناسب مقابل تأدية مسؤولياته. فبطبيعة الحال فإن المسييرين يتمتعون بمعلومات أكثر من المساهمين عن وضعية المؤسسة، فيمكن للمسيرين أن يهتموا بتحقيق أهدافهم الشخصية بدل تحقيق أهداف المساهمين. وفى هذه الحالة فإن الأمر يتطلب نوعا من التكاليف التي يتحملها المساهمون لضمان أهدافهم، ومن هنا يأتي أحد المصادر الأساسية لتكلفة الوكالة التي يتحملها المساهمون لضمان المراقبة على المسيرين تسمح بتحقيق أهدافهم، اذ تلجأ المؤسسات إلى حجز الأرباح بغية تخفيض احتمال عدم وجود مصادر خارجية لتمويل استثماراتها المستقبلية، كما تهدف من وراء هذه العملية إلى تخفيض أو تجنب الوقوع في العسر المالي والمرتبط خاصة باحتمال وجود نتائج استغلال سالبة في المستقبل، وبالخصوص المؤسسات التي تستثمر في البحث والتطوير هي التي تحتفظ بمبالغ معتبرة من أجل تمويل العملية من جهة، ومن جهة أخرى توفير السيولة للاستثمارات المحتملة. وبتوفير السيولة من خلال حجز الأرباح فالمؤسسة تتجنب تحمل

---

[64] – اتحاد الشركات الاستثمارية "حوكمة الشركات"، مركز عمان لحوكمة الشركات، مكتبة أفاق، سبتمبر،2001، ص41.

[65] – محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص15.

تكاليف الصفقات الخاصة بالمصادر الخارجية للتمويل (المتعلقة بالبحث وإصدار أسهم و/أو مثال تكلفة (سندات لتوفير السيولة)، ومن ناحية أخرى فمن الممكن أن تتولد تكاليف أخرى الوكالة). وتفترض نظرية الوكالة أن المساهمين يفضلون خيار توزيع أرباح السهم أكثر من الأرباح المحتجزة، وقد يكون هذا الخيار لتوزيع الأرباح أقوى في الأسواق الناشئة.[66]

وجوهر النظرية هو طرح إشكالية وجود أهداف ذاتية خاصة بالمسيرين تؤدي بهم إلى انتهاج سلوك مخالف عن سلوكهم حالة كونهم ملاك، وتهدف نظرية الوكالة إلى تقديم خصائص التعاقد الأمثل الذي يمكن أن تكون بين الموكل والوكيل معتمدة في ذلك على المبدأ النيوكالسيكي الذي يستند إلى فرضية تضارب المصالح، بحيث يهدف كل عون اقتصادي إلى تعظيم مصلحته الخاصة قبل المصلحة العامة. وتقترح هذه النظرية أسلوبا لتسيير صراع الوكالة بشكل أمثل، خصوصا فيما يتعلق بالقرارات المالية المناسبة. كما تحاول هذه النظرية تفسير سلوك المتعاملين بتمويل المؤسسة ومحاولة ملاحظة تأثير سلوكهم على تحديد هيكل التمويل وذلك استنادا إلى فرضيتين:

- أن الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالوعي، بمعنى أن كلا الطرفين يعرف مصلحته، لذا يسعى إلى تعظيم منافعه المتوقعة، وهذه المنافع المتوقعة هي التي ستحدد في النهاية تصرفاته وقراراته.

- تأسيساً على ما تقدم سيسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل، ومن هنا سينشأ نوع من تضارب المصالح مما يوجب توفر آليات تقلل من فرص حدوث التعارض إلى حدها الأدنى.

وفي إطار ذلك تبحث نظرية الوكالة في اقتصاديات وسلوكيات طرفان يوصفان من أهم الأطراف التعاقدية في الشركة وهما الإدارة وحملة الأسهم. أما دور الإدارة فيتمثل في أنها مفوضة من قبل حملة الأسهم لإدارة الموارد المتاحة للشركة والتفاوض نيابة عنهم مع كل

---

[66] - بريش عبد القادر وبـــدروني عيســـى، دراسة تأثير توزيع الأرباح على المؤسسة المدرجة في البورصة، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 10، جوان 2013، ص ص 15-16.

الإطراف المهتمة بالشركة، وبالطريقة التي تحقق نتائج ايجابية تفوق كلفة الفرصة البديلة التي كان ممكن استثمار تلك الموارد فيها . ونظراً لتوقع حملة الأسهم إساءة الإدارة لاستخدام هذه الموارد، فإن جزء من التوازن بين مصالح جميع الإطراف يتحقق بإبرام عقود مختلفة تتضمن شروط تمنع أو على الأقل تحد من التصرفات الانتهازية من جانب الإدارة والتي تعنى بمصالح حملة الأسهم[67].

اذ ترفض نظرية الوكالة أن تعمد المؤسسة على مبدأ التسلسل الذي يمثل قاعدة لكل مؤسسة رأسمالية، هذا ما يؤدي إلى نزاع بين الواقع والنظرية من حيث أن:

- تكاليف الوكالة لا يمكنها أن تمثل أمثلية لأنها ستقابل بالرفض من طرف أصحاب المصالح عندما تكون واعية بوجود أشكال أفضل للمنافسة.

- تقلص المؤسسة إلى علاقات ما بين الأشخاص، هذا ما يؤدي إلى انحلال كلي لمفهوم المؤسسة نفسها.

- تخفيض تكاليف الوكالة لا يمكن تطبيقها، إما لأن الفريق المتعاقد لا يستطيع أن يكون على علم، أو أن هذه الأطراف لا تبحث حتى في الإعلام بسبب تكاليف المعلومات[68].

2- الفضائح والأزمات المالية:

إن ما يشهده العالم اليوم من تحرير اقتصاديات السوق، وما يتبعها من تغيرات في الأسواق المالية، وما يترتب عليها من نتائج اقتصادية لها تأثير بالغ على الاقتصاديات أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات، وفي بعض الحالات إلى حدوث انهيارات مالية نتيجة للجوء هذه المؤسسات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والتي تمثل

---

[67] – مؤيد محمد علي الفضل ونوال حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة (دراسة حالة في الأردن)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 12 العدد 04، 2010، ص ص 130-131

[68]– Tahir née Ben Ahmed Rime, La gouvernance d’entreprise et performance, mémoire pour l’obtention d’un magister, option management, Economie, Université Tlemcen, 2008/2009, P28.

نوعا من التصرفات المهنية غير الأخلاقية بصفتها وكيلة على المساهمين، وذلك سعيا نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين. ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما دعى إلى ضرورة الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة في جميع أنواع المؤسسات، وذلك كإطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهتمة باقتصاديات المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى إعادة هيكلة أنظمتها على المستوى الكلي والجزئي باعتبارها مجموعة من الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المؤسسة لتوفير إشراف على المخاطر التي تقوم بها الإدارة من خلال الاعتماد على المدخل الأخلاقي والمدخل القانوني، بالإضافة إلى المدخل المعرفي[69].

لقد شكلت الدول الآسيوية قوة اقتصادية ومالية في نهاية القرن العشرين وجلبت هذه الدول رؤوس أموال أجنبية قد تسببت في أزمة مالية سنة 1997 عرفت في التاريخ بأنها "الأزمة الآسيوية"، حيث تسببت في انهيار الأسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا، وجاء نتيجة بعض الممارسات غير الصحيحة في الأسواق المالية، كما أن تشجيع الاستثمار الأجنبي للمضاربة في الأسواق الوطنية وغيرها كان من أهم الأسباب في حدوث هذه الأزمة، حيث أن هذه الأزمة دفعت بالاقتصاد العالمي للدخول في حالة الركود التي استمرت حتى عام 2002 تقريبا أي قرابة خمسة سنوات وهي الدورة الاقتصادية[70]. وأفرزت الأزمة والمتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يموج بها العالم كثيرا من القضايا التي باتت موضوع اهتمام دولي متنامي، ومن أبرز هذه القضايا انهيار العديد من المؤسسات العالمية الكبرى وأهمها شركة "**انرون**" الأمريكية وشركة "**ورلدكوم**"، والتي هزت الاقتصادي الأمريكي بشدة، ما نجم عنها خسارة المساهمين لأموالهم، ولم تكن فضيحة هذه الشركة آخر الفضائح، بل لحقتها تداعيات

---

[69] – عبد الرزاق الشحاذة وسمير إبراهيم البرغوتي، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، 2009، ص 02.

[70] – حسين عبد الجليل الغزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص ص 21-22.

عديدة في سوق المال تمثلت في الفساد المحاسبي أو الإداري أو ضعف آليات الرقابة على أنشطة المؤسسات المالية[71]. ونتيجة لما سبق شهدت الساحة الدولية الاقتصادية بزوغ مفاهيم اصطلح على تسميتها "**بحوكمة الشركات**" لمراجعة ضعف الرقابة في الشركات، وباعتبارها مدخلا معاصرا لإحكام الرقابة.

3- العولمة وأثارها:

شهد الربع الأخير من القرن الماضي بزوغ العديد من المتغيرات العالمية السريعة والمتلاحقة، حيث تحول الاقتصاد العالمي من أطراف مترامية إلى قرية صغيرة متنافسة بحكم ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، فأصبح هناك سوق واحد لا يقتصر الفاعلون فيه على الدول والحكومات بل يضم العديد من المنظمات العالمية والشركات متعددة الجنسيات، وبرزت ظاهرة التكتلات الاقتصادية العملاقة التي يسعى كل منها إلى اقتناص الفرصة ومواجهة التحديات بإزالة جميع القيود وتحرير المعاملات في ظل نظام السوق. وقد أدت هذه المتغيرات إلى بروز مفهوم جديد وهو "العولمة" حيث حاول الكثير بوصف هذه الظاهرة، ولكن لم يتم الاتفاق على تعريف واحد جامع لها نظرا لتشعب مجالاتها. ويمكن القول بأن مصطلح العولمة يشير إلى عملية تعميق مبدأ الاعتماد المتبادل بين الفاعلين في الاقتصاد العالمي، بحيث تزداد نسبة المشاركة في التبادل الدولي والعلاقات الدولية من حيث المستوى والحجم والوزن في مجالات متعددة، مما يترتب عنه زيادة عمليات التبادل التجاري والدولي، مما أدى إلى تلاشي كل الحدود الجغرافية والسياسية[72].

لقد أدت عولمة رأس المال وتحول الكثير من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر، إلى سهولة حركة رأس المال بين الدول وتدفقه من البلدان التي توجد بها وفرة مالية إلى البلدان الأكثر التي تعاني من عجز، ونتجت عنه الرغبة في حماية رؤوس الأموال المتنقلة، لأن عملية جذب رؤوس الأموال لهذه البلدان تتسم بقدرة كبيرة من التحديات، إذ أصبح المستثمرون ومن بينهم المؤسسات يواجهون سوء الإدارة والفساد المالي والإداري، وما يترتب

---

[71] – مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2، الاسكندرية، 2009، ص ص 1-2.

[72] – جمال الخطيب، العولمة المالية ومستقبل الأسواق العربية لرأس المال، الأردن، 2002، ص ص 12-13.

عنه من تفضيل مصالح من يقومون بإدارة المؤسسات ومصالح المستثمرين، وأصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل يطالبون بالأدلة والبراهين من المؤسسات من أجل التقليل من إمكانية الفساد الإداري والمالي إلى أقل قدر ممكن، كذلك يريد هؤلاء أن يتمكنوا من تحليل الاستثمارات الحالية والمستقبلية وفقا للقوائم المالية التي تم إعدادها على أساس معايير ذات جودة عالية من الشفافية والوضوح والدقة، ويجب أن نلاحظ أن هذا المطلب لم يصبح مقتصرا على الأسواق الدولية فقط بل تعدى ذلك إلى الأسواق المحلية، ويتضح مما سبق أن المستثمرين يسعون إلى المؤسسات التي تتمتع بوجود هيكل سليم للحوكمة، وما يترتب على ذلك من وجود الشفافية والدقة في التقارير المالية التي تنشرها، حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات السليمة. لذا أصبح تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يحدد بشكل كبير مصير المؤسسات ومصير اقتصاديات الدول في عصر العولمة[73].

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

أدى تطور السوق المالي في الولايات المتحدة ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به مثل SEC (Securities Exchange Commision) ، بالإضافة الى التطور الذي وصلت اليه مهنة المحاسبة والمراجعة، الى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بضرورة تطبيق المبادئ التي يتضمنها هذا المفهوم.

ففي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في اعداد القوائم المالية " National Commission on Fraudulent Financial Reporting والتابعة للــ SEC والذي تضمن مجموعة من Treadway Commission، بإصدار تقريرها المسمى" التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في اعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس ادارة الشركات. وفي عام 1999 أصدر كل من NYSE (New York Stock Echange) و NASD(National Association of

---

[73] – لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة وأداء السوق المالي دراسة حالة مصر، رسالة ماجستير، تخصص أسواق مالية، جامعة باجي مختار، عنابة،2011، ص ص 5-7.

والذي اهتم "Blue Ribbon Report تقريرهما المعروف باسم " Securities Dealers بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات[74] .

ويمكن استعراض بعض التعريفات التي جاء بها الباحثون، والتقارير الدولية وأشهر المنظمات التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات كما يلي:

): OECDتعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(

"حوكمة الشركات تؤطر مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم وغيرها من أصحاب المصالح، وهكذا فهي توفر الهيكل الذي من خلاله يتم تحديد الأهداف والوسائل التي تساعد في بلوغها، وتشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى انجاز الأهداف[75]"

وجاء في تقرير **لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات كادبوري** سنة 1992 "حوكمة الشركات هي النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب[76]".

) بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة **IFC**عرفتها **مؤسسة التمويل الدولية (** الشركة والتحكم في أعمالها".[77]

تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة: "الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، مساهمين

– محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الطبعة [74] الثانية، 2009، ص16.

- محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات، المنظمة العربية [75] للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص120.

[76]- Martin Hilb, New corporate governance, successful board management tool, 3ed edition, Springer publication, Berlin, Germany, 2006, p 9.

محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، ورقة عمل مقدمة لبنك الاستثمار - محمد حسين يوسف،[77] الدولي، مصر 2007، ص 04.

وأصحاب مصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة".[78]

تعريف G.Charreaux: " حوكمة الشركات تضم مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها دور في تحديد السلطات والتأثير على قرارات المسيرين، وبعبارة أخرى هي تلك الآليات التي تتحكم في المجال الذي هو تحت تصرفها[79]."

تعريف معهد المدققين الداخليين: هي"العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة، من خلال أداء التحكم المؤسسي في الشركة."[80]

تعريف Shleifer و vishny سنة 1997: "حوكمة الشركات تشمل كل الآليات التي تضمن لمختلف الملاك عائدا على الاستثمار، مع تفادي حصول المدراء أو كبار المساهمين على ملكية جزء من هذه العوائد بشكل مفرط"[81].

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نخلص إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يشير إلى العملية التي بموجبها يتم تقدير، تنظيم، توجيه، تنسيق، ومراقبة أعمال الشركة بما يضمن الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة لتعزيز أدائها وضمان استمراريتها. ولم يعد مفهوم الحوكمة مجرد أنظمة وإجراءات تتبع في الشركات لحماية المساهمين وأصحاب المصالح فقط وفق النظرة التقليدية، التي تركز على العلاقة بين الإدارة والمساهمين ومختلف المتعاملين مع الشركة، بل غدت هنالك اليوم نظرة جديدة يجري بموجبها الربط وبقوة بين الحوكمة والأداء الناجح للشركة.

---

[78] – قائمة بالمصطلحات المتعلقة بالحوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003، ص02.

[79]- G.Chareaux, la gouvernement des entreprises, Ed .Economica, Paris,1997, p52.

[80] - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص42.

[81]– Pert wirtz, les meilleurs pratiques de gouvernance d’entreprise, édition la découvert, Paris, France, op cit, p 09.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

إن المكانة التي حظيت بها حوكمة الشركات في العديد من المؤسسات في مختلف دول العالم جعلها ذات أهمية كبيرة من شأنها أن تحد من الفساد الذي طالها لأنها تعتبر أساسا جيدا للإستقامة.

1- أهمية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لارتفاع عدد حالات الفشل الإداري والمالي التي حلت بالعديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا، ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا، تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن القائمين على الشركة من الداخل، سواء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الأخرى، ولهذا تعتبر حوكمة الشركات أساس جيد للاستقامة والصحة الأخلاقية، و تظهر أهميتها فيما يلي:

1. التأكيد على مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه، وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة.
2. تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها، ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو.
3. زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم لأقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذلك عن طريق تحسين أداء الشركة، وترشيد اتخاذ القرارات فيها. ويتضمن ذلك وضع حوافز وإجراءات تخدم مصالح حملة الأسهم، وتحترم في نفس الوقت مصالح غيرهم بالشركة.

4. توفير مصادر تمويل محلية وعالمية للشركات، سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال الخاصة في ظل تزايد سرعة انتقال التدفقات الرأسمالية.

5. تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركة العاملة بالاقتصاد وتجنب حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال العالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي[82].

2- أهداف حوكمة الشركات:

تلعب حوكمة الشركات دورا مهما في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها كالآتي:

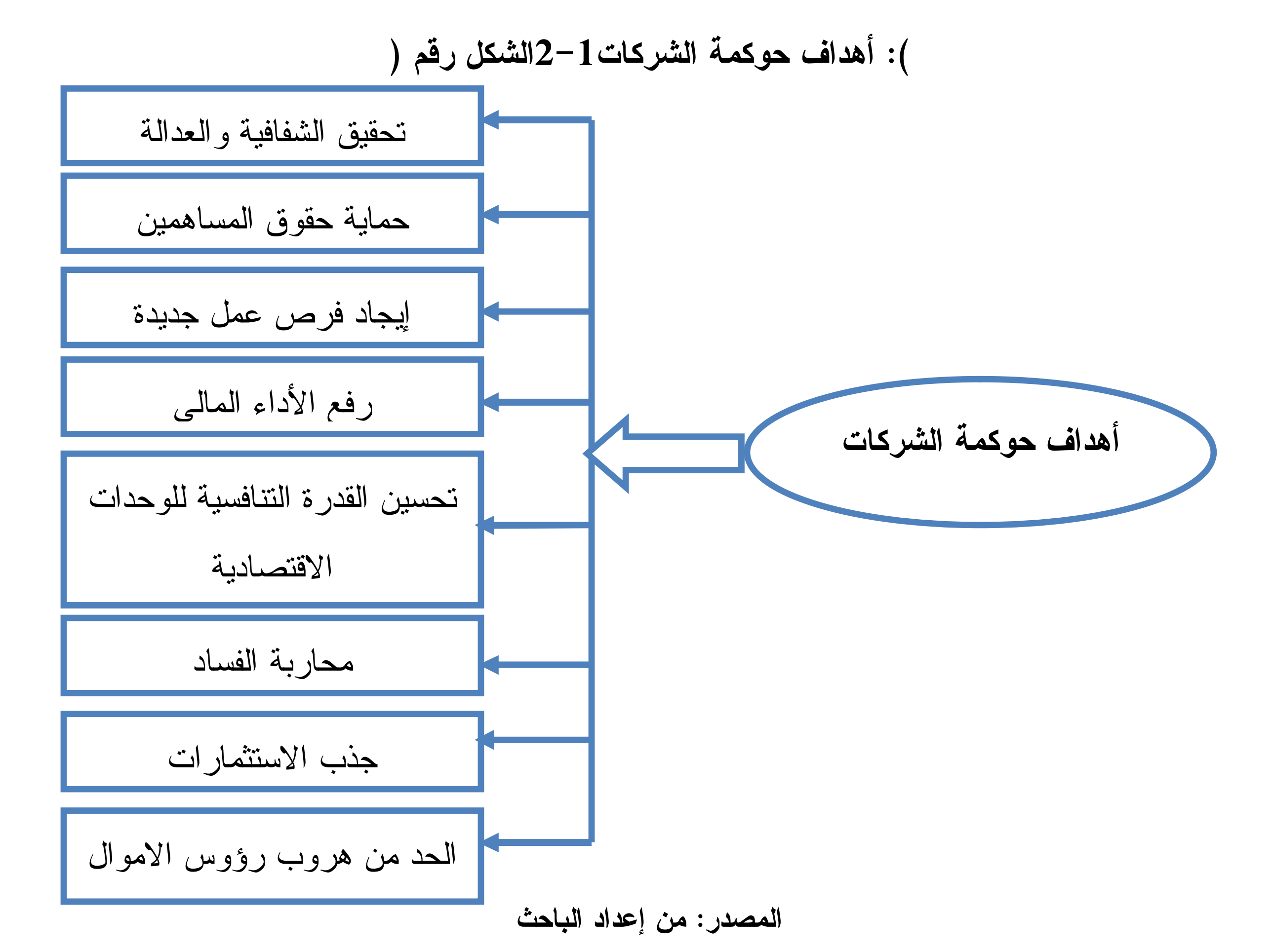
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات الشركات وعملياتها، وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أية مرحلة.
- تحسين إدارة الشركة وتطويرها، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.
- تجنب حدوث أزمات مصرفية نظرا لأثرها الكبير على الاقتصاد المحلي.
- تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة.
- تحقيق العدالة أي الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة بالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.
- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المداخلات ورفع معدلات الاستثمار ودعم القدرة التنافسية.

---

[82] – جبار عبد الرزاق، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي–حالة دول شمال إفريقيا، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السابع، ص ص 77–78.

- تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني التكنولوجيا الحديثة، وزيادة درجة الوعي عند المستثمرين لتتمكن الشركة من الصمود أمام المنافسة القوية.
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لنشاطاتها من خلال خدمة البيئة و المجتمع[83]. ويمكن إيجاز أهداف الحكومة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): أهداف حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

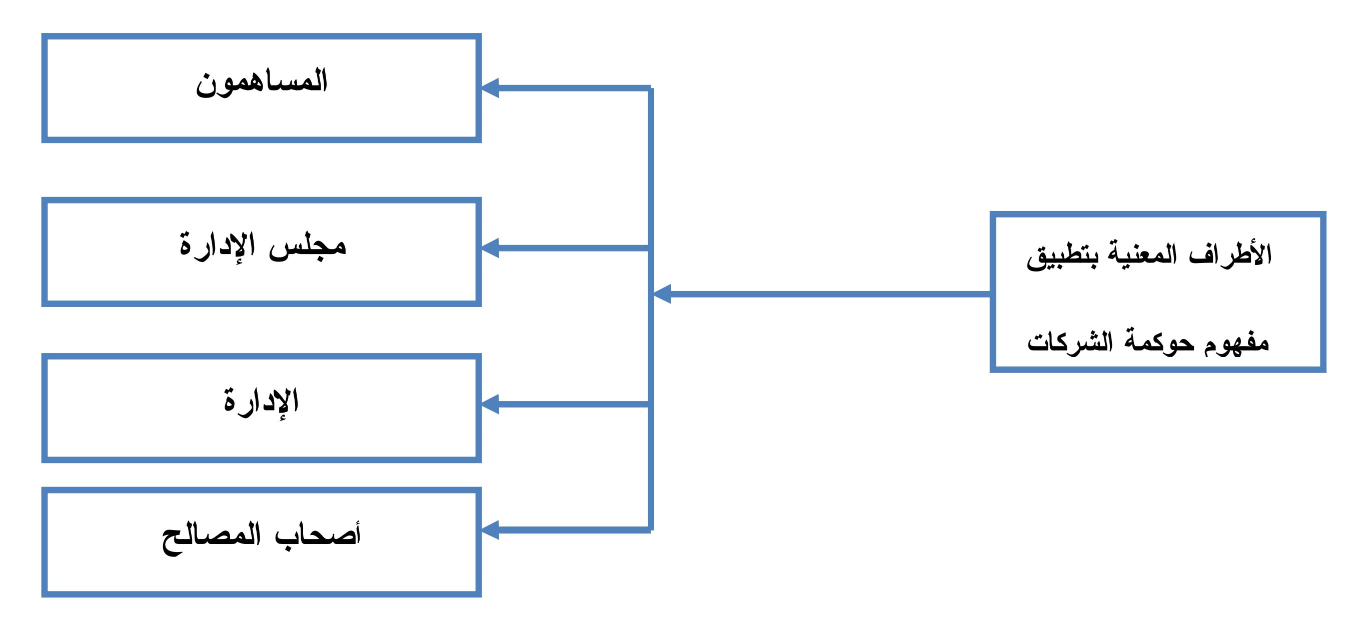
---

[83] – عبد الغاني دادن، فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 6 و7 ماي 2012، ص 5.

المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم على لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى نجاح أو فشل تطبيق هذه القواعد، والشكل الموالي يوضح هذه الأطراف[84].

الشكل رقم (2-2): الأطراف المعينة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات.



المصدر: من إعداد الباحث

وفيما يلي توضيح لهذه الأطراف ومدى ارتباطها بحوكمة الشركات:

- **المساهمون:** يقدمون رأس مال مقابل الحق في الحصول على الأرباح، وزيادة قيمة الشركات.

---

[84] – محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص17.

- **مجلس الإدارة:** يمثل المصالح الأساسية للمساهمين، حيث يقدم التوجيهات العامة ويشرف على أداء الإدارة.

- **الإدارة:** وهي مسؤولة عن الإدارة اليومية للمؤسسة وعن تعظيم أرباحها وتقديم التقارير لمجلس الإدارة.

- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لديهم مصالح داخل المؤسسات، مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وتتضمن المتعاملين مع المؤسسة.

المبحث الثاني: مبادئ وركائز حوكمة الشركات

من أجل وضع نظام فعال وسليم لحوكمة الشركات يسمح بتحقيق أهدافه وتعظيم المنافع المنتظرة منه، يجب أن يستند هذا النظام على مجموعة من المبادئ والقواعد والمقومات التي تساعد في تحسين وتقييم الأطر القانونية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات، بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق المالية والمستثمرين والشركات وغيرها من الأطراف التي تلعب دورا في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات، وهي تعد أداة مفيدة لتحسينها لاسيما في الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصة، كما أنها تهدف إلى تحسين أساليب الحوكمة الأخرى سواء كانت عمومية أو خاصة. وفي هذا الإطار، فقد وضعت العديد من المنظمات الدولية معايير وقواعد محددة لتطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية

تم وضع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات، استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 27-28 أفريل عام 1998 للقيام جنبا إلى جنبا مع الحكومات القومية والمؤسسات الدولية الأخرى ذات الصلة والقطاع الخاص من وضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات. ومنذ الموافقة على المبادئ في

عام 1999، أصبحت تشكل أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها من الدول على حد سواء[85].

وقد وافق اجتماع مجلس التعاون الاقتصادي والتنمية على المستوى الوزاري في عام 2002 على القيام بمسح للتطورات في دول المنظمة لتقييم المبادئ في ضوء التطورات في حوكمة الشركات. وقد عهد بهذه المهمة إلى المجموعة القيادية لحوكمة الشركات بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تضم ممثلين من دول المنظمة. هذا بالإضافة إلى حضور البنك الدولي وبنك التسويات الدولية، وصندوق النقد الدولي كمراقبين في المجموعة، ومن أجل التقييم قامت المجموعة القيادية أيضا بدعوة منتدى الاستقرار المالي، لجنة بازل، والمنظمة الدولية للجان الأوراق المالية باعتبارهم مراقبين مؤقتين.

وفي استعرضها للمبادئ قامت اللجنة القيادية بمشاورات شاملة، كما قامت بمساعدة الأعضاء بعملية مسح التطورات في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. وقد ضمت المشاورات خبراء من عدد من الدول شاركت في الموائد المستديرة الإقليمية لحوكمة الشركات، التي تنظمها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في روسيا وآسيا، وجنوب شرق أوروبا، أمريكيا اللاتينية بدعم من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، وآخرين وبالتعاون مع البنك الدولي ودول أخرى من خارج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كذلك. وفضلا عن هذا فقد تشاورت المجموعة القيادية على نطاق واسع مع الأطراف ذات المصلحة مثل قطاع الأعمال، والمستثمرين، والمجموعات المهنية على كل من المستويين الوطني والدولي، واتحادات العمال، ومنظمات المجتمع المدني والجهات الدولية لوضع المعايير.

اذ أن المبادئ ليست ملزمة، ولا تهدف إلى تقديم وصفات جاهزة للتشريع الوطني. بل أنها تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقيها. والغرض منها أن تكون نقطة مرجعية ويمكن لصناع السياسة استخدامها عند قيامهم باختبار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات، والتي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية

---

[85] – طارق عبد العال، حوكمة الشركات (مفاهيم– مبادئ– تجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص39.

والثقافية، كما يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عند قيامهم بتطوير ممارستهم. وتتضمن هذه المبادئ مجموعة من الإرشادات التي توضح كيفية تطبيقها، بحيث تضمن التطبيق السليم لها.

هذا وقام مركز المشروعات الدولية الخاصة التابع لغرفة التجارة الأمريكية بالقاهرة بترجمة شرح تلك المبادئ إلى اللغة العربية. ولم تقف جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عند هذا الحد، بل قامت بتقديم صيغة جديدة لمبادئ حوكمة الشركات سنة 2004، بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال. كما أخذت هذه اللائحة الجديدة من المبادئ في الحسبان توفر آليات لمواجهة تضارب المصالح، التي يمكن أن تطرأ بين مختلف أصحاب المصالح، وركزت لتحقيق ذلك على ضرورة وجود أنظمة فعالة للرقابة الداخلية.[86]

ضمان وجود أساس لإطار فعال لحكومة الشركات المبدأ الأول:

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية."

لكي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات، فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي يمكن لكافة المشاركين في السوق من الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية وتنظيمية، ترتيبات للتنظيم الذاتي، الالتزامات الاختيارية وممارسة الأعمال التي هي نتائج الظروف الخاصة بالدول وتاريخها وتقاليدها.

ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار، والمتمثلة في:

1. ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذو تأثير على الاقتصاد ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها المشاركون في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفاعلية.

---

[86] – محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص17.

2. ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع أحكام القانون، وذات شفافية، وقابلة للتنفيذ.

3. ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

4. ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية. فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب، وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها[87].

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

"ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم في مواضيع أساسية، مثل: انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو الوسائل الأخرى للتأثير على تكوين مجلس الإدارة والموافقة على العمليات واللوائح الداخلية للشركة، ويمكن النظر إلى هذا القسم باعتباره بيانا لمعظم الحقوق الأساسية للمساهمين التي تم الاعتراف بها قانونا في جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهناك حقوق إضافية مثل: الموافقة على انتخاب المدققين، التعيين المباشر لأعضاء مجلس الإدارة، والموافقة على توزيع الأرباح".

وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ الثاني المتعلق بحقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية، وهي:

1. ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين.

2. للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة.

3. ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما يجب أن يحاط المساهمون علما بالقواعد التي تحكم الاجتماعات العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.

---

[87] – OECD principales of Corporate Gouvernance, OECD Publications Service, Paris, France,2004, p 17.

4. ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت شخصيا أو غيابيا مع إعطاء نفس الوزن للتصويت بغض النظر عن كونه حضوريا أو غيابيا .

5. ينبغي تسهيل ممارسة كافة المساهمين لحقوق الملكية بما في ذلك المستثمرون المؤسسون، وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات والإرشادات لضمان تسهيل الممارسة[88].

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك، مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح فرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عند انتهاك حقوقهم". وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإلتزام بتطبيق المبدأ الثالث المتعلق بالمعاملة المتساوية لجميع المستثمرين، وهي:

1. ينبغي معاملة كافة المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة، وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات والإرشادات.

2. ينبغي منع التداول بين الداخلين في الشركة والتداول الشخصي الصوري.

3. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين أن يفصحوا لمجلس الإدارة فيما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، أو بالنيابة عن طريق طرف ثالث أي مصلحة مادية في عملية أو موضوع يمس الشركة[89].

دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات المبدأ الرابع:

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركة وأصحاب

---

[88]– طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم والمبادئ والتجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

[89] – مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2004، ص ص 19-20.

المصالح في خلق الثروة وفرص العمل، واستدامة سلامة الشركة ماليا". وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الإتزام بتطبيق المبدأ الرابع، وهي:

1. يجب احترام المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقات المتبادلة.
2. عندما يكفل القانون حماية المصالح ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة للحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
3. ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
4. عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، ينبغي السماح لهم بالحصول على معلومات ذات الصلة بالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
5. ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص من حقوقهم إذا ما فعلو ذلك.
6. ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار، وإطار آخر لتنفيذ حقوق الدائنين[90].

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات". اذ يعتبر وجود نظام إفصاح قوي بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى قوى السوق، وهي أيضا على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على الممارسة. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ الخامس المتعلق بالإفصاح والشفافية.

1. ينبغي أن يتضمن الإفصاح المعلومات الأساسية.

---

[90] – مركز المشروعات الدولية الخاصة،"مبادئ منظمة الاقتصادية والتنمية في مجال حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

2. ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

3. ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل كفء مؤهل، ويقوم بتقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين، بأن القوائم تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة.

4. ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.

5. ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرص متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

6. ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم المشورة عن طريق المحليين، السماسرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة[91].

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن تتيح ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية والإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. ويقصد بالمبادئ أن تكون عامة بالدرجة الكافية لتطبيقها على أي هيكل لمجلس الإدارة، الذي يعهد إليه بوظائف حكم الشركة والإشراف على إدارتها.

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ السادس، وهي:

---

[91] – طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، مرجع سبق ذكره، ص ص 40–41.

- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس المعلومات الكاملة، وبحسن نية مع العناية الواجبة، بما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإنه يتوجب عليه أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقيات عالية، وينبغي أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.
- ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل في شؤون الشركة[92].

المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر المحددات الخارجية والمحددات الداخلية. وفيمايلي مستوى جودة مجموعتين من المحددات: سيتم عرض هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل:

1- المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والتي تشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل: قوانين سوق المال والشركات، تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في أحكام الرقابة على المؤسسات. فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، ومنها على سبيل المثال: الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، كالمراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة، مثل: مكاتب المحاماة والمراجعة، التصنيف الائتماني والاستثمارات المالية. وترجع

---

[92] – طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2- المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توفرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة. ويمكن حصر كل هذه العوامل في الشكل التالي:

الشكل (2-3): محددات حوكمة الشركات

المحددات الخارجية

معايير تنظيمية:
المحاسبة
المراجعة
القوانين والقواعد الأخرى

القطاع المالي:
قروض
مساهمة في رأس المال

الأسواق
تنافسية الأسواق

أصحاب المصالح

مؤسسات خاصة:
- محاسبون ومراجعون
- محامون
- تصنيف ائتماني
- بنوك استثمار
- استثمارات
- تحليل مالي

المحددات الداخلية

المساهمون
مجلس الإدارة
يعين ويراقب
يرجع تقرير إلى
الإدارة



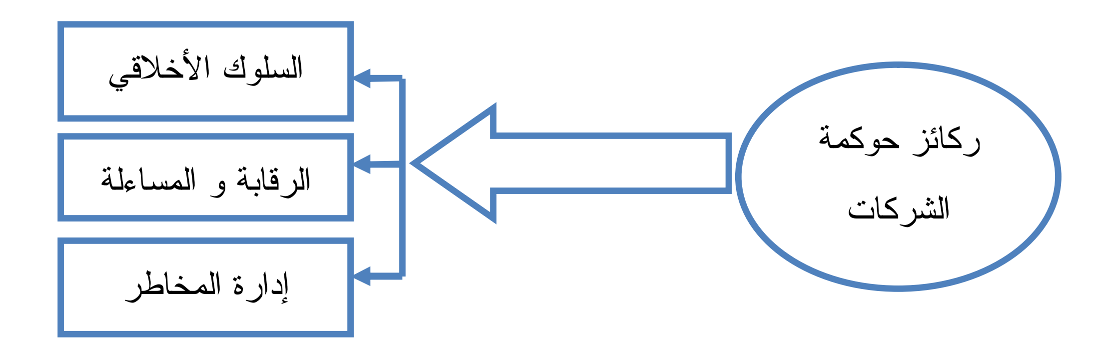
المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي،2007، ص6.

وسائل تشير المؤسسات الخاصة إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الإدارة الذاتية، الإعلام، والمجتمع المدني، وهي تلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة المؤسسة، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

المطلب الثالث: الركائز الأساسية لحوكمة الشركات

من أجل ضمان التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات لابد من ربط ذلك التطبيق بركائز حوكمة الشركات، التي تساهم في الوصول إلى الهدف الأسمى لحوكمة الشركات ألا وهو ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، ويمكن عرض هذه الركائز حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): ركائز حوكمة الشركة



المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص47.

وكل ركيزة تحمل في طياتها مجموعة من العناصر التي تسمح بتحقيقها، حيث يمكن تقديم فحوى هذه الركائز كمايلي[93]:

1- السلوك الأخلاقي:

حتى يتحقق السلوك الأخلاقي، يجب الالتزام بالأخلاقيات وقاعدة السلوك المهني الرشيد، وكذلك الموازنة عند تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة، كما يجب ضمان الشفافية عند عرض المعلومات المالية.

2- الرقابة والمساءلة:

تتحقق هذه الركيزة من خلال تفعيل دور أصحاب المصالح، سواء الأطراف الرقابية العامة مثل: السوق المالي والبنك المركزي في حالة البنوك، أو الأطراف الرقابية المباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، أيضا الأطراف الأخرى المتعلقة بالموردين، العملاء، المستهلكون والمقرضون.

3- إدارة المخاطر:

تتحقق من خلال ضبط نظام سليم لإدارة المخاطر، وأيضا تحقيق الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى أصحاب المصالح.

المطلب الرابع: آليات حوكمة الشركات

تشمل حوكمة الشركات مختلف الآليات التي تساهم في تخفيض حدة التعارض في المصالح بين المساهمين والمدراء، وكذلك بين مختلف أصحاب المصالح بصفة عامة[94]. وتنقسم آليات حوكمة الشركات إلى قسمين: آليات داخلية وآليات خارجية. حيث تتضمن الآليات الداخلية كل من مجلس الإدارة والجهات الرقابية الأخرى داخل المؤسسة، مثل نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة، التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق. أما الآليات الخارجية فتأخذ هذه الطبيعة نتيجة تطبيقها من طرف أشخاص أو مؤسسات من خارج المؤسسة، مثل

---

[93] – عمار بلعادي ورضا جاوحدو، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسات: واقع، رهانات وأفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 08/07 ديسمبر 2010، ص06.

[94]– Meier Olivier, Schier Guillaume, Entreprise multinationales: stratège, restructuration, gouvernance, Dunod, Paris, France, 2005, p265.

المدقق الخارجي، سوق العمل، السوق المالي والبنوك. وتعمل آليات حوكمة الشركات أساسا على ضمان حقوق المساهمين وكافة أصحاب المصالح الآخرين للمؤسسة، ويتم ذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة المؤسسة ومراقبة الحسابات، حيث تتوزع تلك الآليات بين نطاقين كما يلي:[95]

1- آليات الرقابة الداخلية:

وتشمل آليات تحقيق الرقابة على أداء إدارة المؤسسة، أخذا بعين الاعتبار قوة إدارة التدقيق الداخلي فيها، ومدى إلتزام الإدارة بتطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها كذلك قوة استقلال لجنة التدقيق، ومدى اعتماد المؤسسة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.

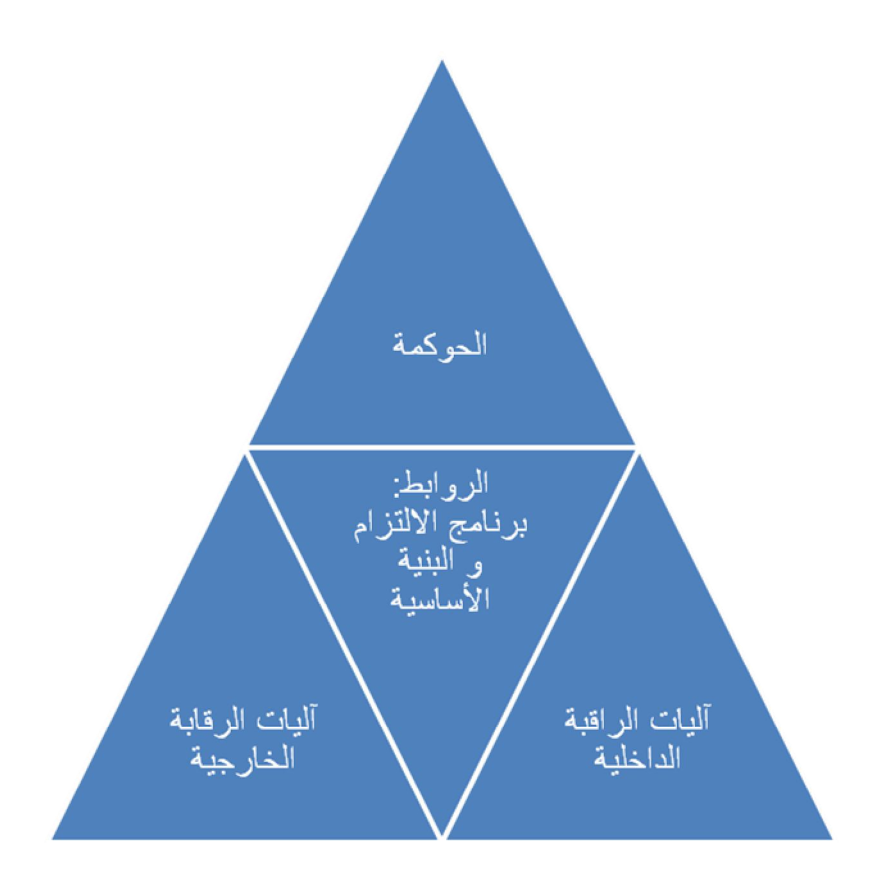
2- آليات الرقابة الخارجية:

تخص مراقب حسابات المؤسسة، والذي يتولى مهام تدقيق القوائم وإعداد التقارير المالية وإبداء رأيه الفني المحايد عليها، لذا يجب توفير الرقابة على أداءه، مثل التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية، وضمان استقلاله، وأيضا درجة إلتزامه بتطبيق معايير التدقيق المعمول بها، ومدى تقديمه خدمات استشارية للمؤسسة محل التدقيق. ويمكن توضيح مختلف آليات حوكمة الشركات من خلال الشكل رقم (2-5)، الذي يظهر آليات الرقابة الداخلية والخارجية، ويركز على دمج تلك الآليات في البنية الأساسية التحتية لحوكمة الشركات، وتوفير التغذية العكسية بينهما حتى تتحقق الأهداف المنشودة بشكل أكثر فعالية.

الشكل رقم (2-5): آليات حوكمة الشركات

[95]- Alain Finet et autre, Gouvernance d'entreprise, enjeux managériaux, comptables et financiers, Edition de boeck université Bruxelles, Belgique, 2005, p29.

لقد انتشر مفهوم حوكمة الشركات على مستوى الساحة العالمية بدرجة كبيرة خلال



المصدر: أحمد أمين السيد أحمد لطفي، 2010، ص251.

المبحث الثالث: التجارب الدولية لحوكمة الشركات

لقد انتشر مفهوم حوكمة الشركات على مستوى الساحة العالمية بدرجة كبيرة خلال

العقود القليلة الماضية، حيث اهتمت مختلف الدول بتبنى مبادئ الحوكمة ضمن مؤسساتها لما

له من أثر عليها وعلى الاقتصاد ككل، وعن طريق هذا المبحث سيتم إظهار تجارب بعض الدول لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: تجربة الولايات المتحدة

لقد ظهرت أول إجراءات لقواعد حوكمة الشركات في الولايات المتحدة في أواخر السبعينات، حيث قامت شركات نيكل انترناشيونل بالاستحواذ على شركة ESB، 1974 سنة وتم تبرير ذلك بأن العرض كان آلية من آليات السوق المقبولة لتصحيح إدارة الشركة التي أصبحت لا تتمتع بالكفاءة. هذا ما جعل مجلس ادارة الشركات يصدر تقرير في جانفي 1978 تحت عنوان "دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، وجاء التقرير كمحاولة لسن تشريع يحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية، ليتحول فيما بعد ذلك إلى دعوى لإضفاء الشرعية على الثقة الخاصة وتنفيذ القابلية للمحاسبة من خلال توضيح واجبات المدير الرئيسية المتمثلة في: الإشراف على الإدارة ، اختيار وتعاقب أعضاء المجلس، ومراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات، وأداء الشركة المالي، وتخصيص أموالها، والإشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية، وضمان الالتزام بالقانون[96]. وزاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عندما قام صندوق المعاشات العامة (THE CALIFORNIA PUBLIC EMPLOYEE'S RETIREMENT SYSTEM) (CALPERS) الذي يعتبر أكبر صندوق معاشات في الولايات المتحدة، حيث قام بتقديم حوكمة الشركات على أنها العلاقة بين المساهمين ذوي قيمة عالية في تحديد اتجاه أداء الشركة، هذا ما ألقى الضوء على أهميتها ومساهمتها في حماية حقوق المساهمين، كما قام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ لتطبيق حوكمة الشركات. وقد قسمت إلى مبادئ جوهرية وخطوات إرشادية، حيث ركزت هذه المبادئ على تشكيل مجلس إدارة[97]، ومعايير تقييم الأداء وقدرة أعضاء مجلس الإدارة المستقبلة على تعميم أداء المدراء والتنفيذيين. كما أوضحت الخطوط الإرشادية ضرورة الاتفاق بين مجلس الإدارة والمساهمين على مفهوم الاستقلال. لكن يعاب على هذه المبادئ أنها بعد فترة من اصدراها انتقدت بشدة مما جعل الصندوق يحذف بعضها حتى أصبحت غير فعالة.

---

[96] – طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2005، ص 20.

[97] – أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 153.

وفي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات بإعداد القوائم المالية TREADWAYالتابعة للجنة بورصة الأوراق المالية بإصدار تقريرها المسمى COMMISSION ، والذي حمل في طياته مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات، وكذلك ما يرتبط بها من حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق التركيز أكثر على مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعمل على تعزيز مهنة التدقيق الخارجي أمام مجلس إدارة المؤسسة، والذي أكد أيضا على أهمية تشكيل لجان التدقيق داخل الشركة المقيدة بالبورصة، مع الأخذ بعين الاعتبار تكوين هذه اللجان من أعضاء غير تنفيذيين، هذا ما يزيد من مصداقية وشفافية القوائم المالية لتلك المؤسسة. وفي عام 1999 أصدرت كل من بورصة الأوراق المالية لنيويورك New York Stock Exchange وAssociation of Securities Dealers تقريرهما الشهير والمعروف بإسم **BLEU RIBBON REPORT**، والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يقوم به لجان التدقيق بشأن الإلتزام[98] بمبادئ المؤسسة، وتضمن هذا التقرير مسؤولية لجنة التدقيق تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الخارجي، وكذلك مسؤوليات لجنة التدقيق تجاه وظيفة التدقيق الداخلي، وفي بداية القرن الحالي استيقظ العالم على واقع انهيارات كبريات الشركات الأمريكية، مثل شركة انرون للطاقة والتي استقال رئيسها في 23 جانفي 2002، اديلفيا المتعاملة للاتصالات، والتي أعلنت إفلاسها في 26 جوان 2002، واكس روكس للمكتبات، وورلد كوم للاتصالات، والتي اتهم مدراءها في قضية إفلاسها.

هذا ما جعل الكونجرس يوافق على إصدار قانون ساربن أوكسلي في جويلية 2002. والذي يطبق بصفة أساسية على الشركات العامة من أجل تحقيق إصلاح محاسبي وضمان حماية المستثمر بصفة عامة، والذي ركز أيضا على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات. كما نتج عن هذا القانون إنشاء مجلس الإشراف المحاسبي للمؤسسات العامة **PUBLIC COMPANY ACCOUNTING**

---

[98] – عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، 2009/2008، ص29.

)،[99] وقام بتحديد أعمال كل من لجنة الأوراق المالية PCAOB (**OVERSIGHT BORD**) ومجلس الإشراف المحاسبي للمؤسسات العامة، وأيضا إلزام الشركات المدرجة SEC(بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.

المطلب الثاني: تجربة المملكة المتحدة في إطار الحوكمة

لقد أدى إخفاء المشكلات في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمستثمرين والمساهمين وسمح بتطبيقها من طرف مختلف الشركات إلى تطوير حوكمة الشركات في المملكة المتحدة، هذا ما حفز في عام 1991 إلى قيام كل من سواء المدرجة في البورصة أو غير المدرجة[100]. FRCبورصة الأوراق المالية بلندن ومجلس التقارير المالية (**FINANCIAL** **REPORTING COUNCIL**) ، ووجهات محاسبية أخرى إلى البدء بدراسة الطريقة التي وكانت هذه الفرصة تمكن من إعادة الثقة من جديد في التقارير المالية التي تصدرها الشركات. الأولى لمجتمع الأعمال في المملكة المتحدة للاهتمام بموضوع حوكمة الشركات، حيث عملت لجان مختلفة على الكشف عن أسباب انهيار شركات المملكة المتحدة مثل: BCCI وMaxwell لأن سمعة لندن كمركز تجاري كانت مهددة[101]، كل ذلك عمل على صدور تقرير كادبوري في 1 ديسمبر 1992، والذي يعتبر من أوائل وأهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات، والذي تم اصدراه بعد تعاون جهود كل من بورصة لندن وعدة منظمات محاسبية، وأيضا بفضل التحفيزات التي صدرت من بنك المملكة المتحدة، حيث تضمن هذا التقرير تسعة عشر بندا، وهي تمثل إرشادات للممارسات السليمة لمفهوم حوكمة الشركات، لكنه لاقى عدة

---

[99] أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes Oxley– ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 21.

[100] – محمد جميل حبوش، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لقواعد حوكمة الشركات: دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين والراجعين الخارجيين ومدراء شركات المساهمة العامة، ماجستير محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص58.

[101] – عمر قمان، مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح لغرض حوكمة المؤسسات الجزائرية– دراسة ميدانية، ماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2012، ص 19.

اعتراضات من قبل الشركات بحجة أنه يمثل إعاقة لعمليات تلك الشركات وهذا لم يقتضي وجود من ينادي بتطبيقه من أجل الصالح العام، وضمان ثقة المستثمرين والمساهمين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

وقد ألزمت بورصة الأوراق المالية بلندن الشركات بإظهار في تقريرها السنوي مدى التزامها بتوصيات هذا التقرير، علما أن التقرير لا يلزم الشركات المسجلة أسهمها في البورصة على إتباع توصياته. وفي عام 1993 اعتبرت مجموعة العمل برئاسة بول روثمان إمكانية تنفيذ توصيات تقرير كادبوري، حيث أوصى التقرير الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها المالي تقريرا عن نظام الرقابة الداخلية، لكنه تم التركيز على الرقابة الداخلية المالية فقط[102]. وفي عام 1995 ظهر تقرير جرينبيري Greenbury والذي ركز ، على جانب المزايا والمكافئات التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة. حيث أصدرت اللجنة تقريرا مستقلا بالتعاون مع اتحاد صناعات المملكة المتحدة حثت فيها الشركات على إنشاء لجنة المكافئات التي تتكون من أعضاء غير تنفذيين من أعضاء مجلس الإدارة، والتي تقع تحت مسؤوليتهم مراجعة وتصميم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد المكافآت، والتي تتناسب مع الأداء الخاص بهم ويشمل هذا التقييم كبار المديرين التنفيذيين للشركة، وخلال العام نفسه أشرفت بورصة الأوراق المالية للندن على إصدار تقرير HAMPEL NEPARTY ، والذي ركز على دور الرقابة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، حيث أوصى التقرير بأن مجلس الإدارة مسؤول عن نظام الرقابة المالية الداخلية، ومدى تكييف هذا النظام وملاءمته مع عمليات الشركة[103].

وفي عام 1998 تم تجميع التوصيات المقدمة من لجنة كادبوري واللجان الأخرى تحت اسم الكود الموحد **COMBINED CODE** ، وأصبح من متطلبات قيد الشركات في بورصة الأوراق المالية بلندن. وتم تعديل الكود الموحد في جويلية 2003 من طرف مجلس إعداد التقارير المالية، والذي يطبق على الشركات منذ بداية نوفمبر 2003. حتى يشمل أفضل

---

[102]- Amel Kaci, Une gouvernance d’entreprise antifraude pour le secteur bancaire Algérien, mémoire de magister en sciences de gestion, école supérieur de commerce, Alger, 2009,p 28.

[103]- محمد جميل حبوش، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 59.

الممارسات لحوكمة الشركات، وفي ضوء الانهيارات المالية التي وقعت في الولايات المتحدة عام 2002، ظهر في عام 2003 تقريران متعلقان بحوكمة الشركات ودور مجلس إدارة الشركة وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركة واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتصميم إدارة المخاطر[104]، ويحتوي الكود الموحد لعام 2003 على مجموعة من المبادئ، والتي توضح طريقة تعيين أعضاء مجلس الإدارة واستقلاليتهم وكيفية تقييم أداءهم، أيضا فيما يخص كيفية تحديد مستوى المكافآت التي يحصلون عليها، أما من حيث جانب المحاسبة والتدقيق، فشمل الكود على مجموعة من المبادئ تخص إعداد التقارير المالية للشركة والمحافظة على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، والتأكيد على ضرورة إنشاء لجنة مراجعة مع إبراز الدور الذي تؤديه، وفيما يتعلق بالمساهمين، فقد حدد الكود طبيعة العلاقة بينهم وبين الشركة مع التركيز على كيفية قيامهم بمباشرة حقوقهم .

المطلب الثالث: حوكمة الشركات في مصر

بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك (وزارة التجارة حاليا)، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر، وبالفعل تم دراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات[105]. وقام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية

---

[104] – طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره،2005، ص15.

[105] – عادل رزق، الحوكمة والإصلاح المالي والإداري مع عرض التجربة المصرية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر،2009، ص169.

وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وكان من أهم نتائج التقييم مايلي[106]:

- ✓ أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ، حيث تنص القوانين الحاكمة للشركات وصناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ، كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء، ومن أهم القوانين قانون الشركات 159 لسنة 1981، وقانون قطاع الأعمال العام 203 لسنة 1991، وقانون سوق رأس المال 95 لسنة 1992، وقانون الاستثمار 8 لسنة 1997، وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي 93 لسنة 2000.
- ✓ لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في القوانين الحاكمة الحالية في السوق المصرية بشكل عملي، وقد يرجع هذا إلى ضعف وعي المساهمين أو إدارات الشركات بتلك المعايير ومن ثم لا تتماشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 7 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ، وهناك اثنان من المبادئ لا تطبق نهائيا قي السوق المصرية.

وتشير المعايير التي منحها التقرير لحوكمة الشركات في مصر إلى وجود العديد من الممارسات الإيجابية، ولكن من ناحية أخرى فهناك عدد من البنود التي تحتاج إلى تطوير بعض الممارسات السلبية. بالنسبة للممارسات الايجابية في مصر نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم، كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعيات العمومية والاطلاع على المعلومات الخاصة بالشركة، ويحمي القانون المصري حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقترضين والعمال، كما أن معايير المحاسبة والمراجعة المصرية تتسق مع المعايير الدولية، أما الممارسات السلبية فهي ترتبط بالإفصاح عما يتعلق بالملكية والإدارة، ومنها الإفصاح عن هيكلة الملكية الصريحة والمستترة أو المتداخلة، ومكافآت مجلس الإدارة والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية مثل:عوامل المخاطر المحتملة، كذلك يجب تدعيم الممارسات المحاسبية والمراجعة السليمة، ومن الأمور الهامة تطوير ممارسات مجالس الإدارة بالشركات وتدعيم وتشجيع ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم

---

[106] – محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات في تواريخ، الحوكمة والإصلاح المالي والإداري، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر،2009، ص247.

المكفولة، وتعد مصر أول دولة في منطقة الشرق الأوسط التي تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة، ويؤدي تطبيق الحوكمة إلى تحقيق الشفافية، مما يساعد على جذب استثمارات جديدة سواء كانت محلية أو أجنبية كما يؤدى إلى تراجع الفساد.

في عام 2005 تم نشر قواعد حوكمة الشركات المصرية ومن أبرز ملامحها أنها تنطبق على الشركات الخاصة، كما أنها في مرحلتها الأولى لا تمثل نصوصا قانونية أو لا يوجد إلزام، وإنما هي تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقا للمعايير والأساليب العالمية، والتي تحقق توازنا بين مصالح الأطراف المختلفة. وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصة القاهرة والإسكندرية، لتصبح قواعد إلزامية على الشركات المقيدة ويقتصر نطاق تطبيق هذه القواعد في المرحلة الأولى على الشركات المقيدة المسجلة ببورصة الأوراق المالية. وتم مناقشة مشروع القواعد في ندوة أقامتها المنظمة العربية لخبراء المحاسبة عن الهيئة العامة لسوق المال، وتمخضت عن الندوة عدة توصيات بالتعديل والإضافة لتلك القواعد[107].

المطلب الرابع: تجربة فرنسا في مجال حوكمة الشركات

لقد أدت مشاكل العولمة وظهور صناديق المعاشات والاستثمارات في السوق المالي لباريس، وزيادة وجود مساهمين أجانب أدى بجمعية الأعمال الفرنسية والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة إلى تكوين لجنة قواعد الحوكمة برئاسة "فينو"، الذي كان آنذاك رئيس مجلس إدارة سوسييتي جنرال. وأهم ما جاء في تقرير فينو مايلي:

- ✓ إلزامية وجود عضوين على الأقل من المديرين المستقلين في مجلس الإدارة.
- ✓ إلزامية إفصاح المؤسسات عن كيفية اتخاذ القرارات الهامة.
- ✓ إلزامية امتلاك المديرين عدد معقولا من أسهم الشركة.
- ✓ وجوب وجود لجان المراجعة ولجنة المكافأة لكل مجلس إدارة، ويجب تحديد الاجتماعات المنعقدة سنويا.

---

[107] - أشرف جمال الدين، خطوات نحو تطبيق حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر،2007، ص163.

✓ لا يمكن للمديرين التنفذيين ولا إدارة الموظفين العمل في لجنة المراجعة ولجنة المكافآت.

ومن أهم المشاكل لتطبيق هذه المبادئ هو حرية اختيار المؤسسات لتطبيق هذه المبادئ وعدم إلزامها من طرف البورصة بتطبيق هذه التوصيات، وفي عام 1996 قام السيناتور ماريني باقتراح مجموعة كبيرة من الموضوعات التي ترتبط بحوكمة الشركات. وأهم هذه التوصيات التي جاء بها مايلي:

✓ وجود فصل بين السلطة التنفيذية وسلطة رئيس مجلس الإدارة.

✓ الإفصاح على القوائم المالية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين.

✓ السماح لكيان مستقل التصويت في الجمعية العامة بدلا من التحويل إلى الإدارة بالنسبة للمساهمين غير الراغبين في التصويت.

ويعتبر كل من تقرير فينو وتقرير ماريني من التقارير غير الإلزامية من قبل البورصة أو أي جهة أخرى، بل كان متروكا للشركة حرية التطبيق. وهذا ما أدى إلى تأخير تطبيق تلك التوصيات في فرنسا[108].

---

[108]- Louis Vaurs, Actualité le comite d'audite, revue Française d'audit interne, Paris, n°137,1997, p05.

حوكمة الشركات في الجزائر المبحث الرابع:

عرف الاقتصاد الجزائري منذ الإستقلال سلسلة من الإصلاحات الهادفة إلى إحداث تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي وأدائها الاقتصادي، وقد فرض دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي أن تكون مبادئ الحوكمة ضمن الحزمة المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تم ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الاقتصاد الجزائري، كتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد، إلى جانب المناخ الاستثماري الغير مشجع، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت بلجنة الحكم الراشد. حيث يعتبر ميثاق الحكم الراشد الذي صدر سنة 2009 وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

المطلب الأول :عرض عام حول حوكمة الشركات

ظهر مصطلح الحكم الراشد للمؤسسات في البلدان الصناعية وقد أصبح اليوم في العالم بأسره يمثل شرطا أساسيا لتطوير المؤسسات وصمودها في حالة وقوع الأزمات، في معناه الأكثر شمولا فإن مفهوم الحكم الراشد يعتبر "تلك العملية الإدارية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصراحة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها". وفي هذه الحالة فإن توجه المؤسسات يكون خاصا جدا، حيث أن المصالح التي تتبناها تتجاوز بوضوح دائرة اختصاص مالكيها، وذلك بدمج الأطراف الفاعلة الرئيسية على نطاق أوسع في تسييرها. بالمقابل فهؤلاء الإداريين والفرق التنفيذية، وكذا الأطراف الشريكة الخارجية لتطورها سيتصرفون كفرق تنفيذية وليس كمجرد موكلين، أين تبرز ضرورة تحفيزهم وتنشيطهم، حيث

أن أدوارهم ومكانتهم في المؤسسة ينبغي أن تكون كاملة، مع الاعتماد على قواعد تعكس الشفافية ودور كل واحد منهم[109].

ويمكن تعريف الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر سنة 2007 أنها عبارة عن فلسفة تسييرية، ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة: تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، وبصفة عامة فإن فحوى وتدابير الحكم الراشد مدونة ضمن ميثاق يشكل مرجع لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

1- مشاكل حوكمة الشركات في الجزائر:

إن تشخيص حالة الحكم الراشد في المؤسسات الجزائرية ينبغي أن يكون مؤطرا علميا بواسطة دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات، غير أن هذه الوضعية معروفة بما فيه الكفاية في محتواها، مما يمكننا من تحديد جملة المشاكل الرئيسية التي تطرح حول الموضوع:

1-1- كيف يمكن تحسين علاقة المؤسسة بالبنك؟

توجد مشكلة واسعة الانتشار تتمثل في أن العديد من المؤسسات تشكو من صعوبة الحصول على قرض بنكي، بسبب ضعف رأسمال هذه المؤسسات، أو حساباتها (السابقة أو المتوقعة) التي لا تعكس الحقيقة الاقتصادية لهذه الأخيرة. وتهتم قواعد الحكم الراشد بصحة الحسابات وارتباطها بحقيقة اقتصادية، وكذا زيادة شفافية المؤسسة للعميل المصرفي سواء على الصعيد التاريخي أو المستقبلي[110].

2-1- كيف يمكن جذب مستثمرين خارجين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية؟

يطرح موضوع البحث عن شركاء خارجين عن نواة المساهمين الأولية التي تكون عائلية في الغالب مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين. ففي الجزائر ليس هناك تجميع كاف

---

[109] – ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر (وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية)، 2009، ص14.

[110] – ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص24.

لتجارب ناجحة تخص فتح رأس المال، بالنظر إلى الحذر الذي يبديه أقلية المساهمين الذين يخشون فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسات، وبالنظر إلى المساهمين الغالبين يلتزم ملاك المؤسسات بتحديد الشروط المناسبة لوضع الثقة في المستثمرين الخارجيين والمحافظة على حقوقهم بواسطة التطبيق الصارم لمبادئ الحكم الراشد المكرسة في هذا الشأن.

1-3- كيف يمكن للمؤسسة إقامة علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية؟

توسع مع الوقت الحذر لدى المؤسسة الجزائرية ومنها الخاصة من الإدارة الجبائية واقتناع الكثير من رؤساء المؤسسات بضرورة وجود علاقة نزيهة وشفافة مع هذه الإدارة، وعليه يعد الجهد المبذول من أجل الشفافية ونزاهة الحسابات عنصرا أساسيا يسمح للمؤسسة بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء مقابل إجراءات الدعم التي تتخذها السلطة العمومية في هذا الشأن.

1-4- كيف يمكن توضيح العلاقة بين المساهمين؟

عرفت الكثير من المؤسسات نزاعات داخلية بين المساهمين، على الرغم من أن "الجمعية" فكرة حضارية وهي ممر لابد منه للمقاول الراغب في توسيع مؤسسته، وهي عنصر حيوي لنمو المؤسسة، وكذا تحديد قواعد تصرف المساهمين لاسيما فيما يخص الحقوق والواجبات وحماية المساهمين الصغار.

1-5- كيف يمكن توضيح العلاقة بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين؟

إن قلة المسيرين التنفيذيين الغير مساهمين وفضلا عن ذلك ليسوا أعضاء نواة العائلة، أدى إلى خلق وضعية جديدة في العديد من المؤسسات.

1-6- كيف يمكن توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي؟

تعاني العديد من المؤسسات من تمييع المسؤوليات أو تركيزها المبالغ فيه، وتؤدي هذه الوضعية إلى زرع بذور الأزمات الداخلية والمنازعات، سواء كان ذلك على مستوى الفريق التنفيذي أو بين هذه الأخيرة والمساهمين على حد سواء(سواء شغلوا مناصب تنفيذية أم لا). إن تبني قواعد الحكم الراشد للمؤسسة يسمح بتحدي أفضل المسؤوليات التنفيذية، وخاصة بوضع تنظيم ومخطط هيكلي، ضبط الصلاحيات والتقسيم الدقيق للوظائف[111].

المطلب الثاني: معايير الحوكمة الصادرة في ميثاق الحكم الراشد الجزائري

لقد حاولت الجزائر كغيرها من الدول النامية مسايرة الدول الأخرى لموضوع حوكمة المؤسسات، وذلك بإصدار أول ميثاق لحوكمة المؤسسات في الجزائر تحت تسمية "ميثاق الحكم الراشد".

1- تعريف ميثاق الحكم الراشد في المؤسسات:

في شهر جويلية 2007 انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول "حوكمة الشركات"، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف في عالم المؤسسة. وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسات كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة بترجمتها إلى مشروع، ومن ثم تم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل. ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية، لوضع دليل حوكمة الشركات في الجزائر.

كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 أعلنت كل من جمعية كير للحوكمة (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري، وقد اعتمد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة

---

[111] - ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص25.

التمويل الدولية. وسيتطلب من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام بفوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسسي اللازم لها. ويعتمد نجاح إتباع ممارسات حوكمة الشركات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث تحول تلقائي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص، مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات بهدف الترويج لحوكمة الشركات، وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.

وقد تفاعلت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، بدعمها للمشروع ورعايته، كما شارك في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة في الجزائر، مثل: مؤسسة التمويل الدولي وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذا المنتدى الدولي لحوكمة المؤسسات. ووجه هذا الميثاق بصفة خاصة لـــ:

- ✓ مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.
- ✓ المؤسسات المساهمة في البورصة وتلك التي تتهيأ لذلك.

يطمح هذا الميثاق إلى إعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسات الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية التي يمكن اتخاذها في هذا المجال ضمن المحاور الكبرى المكرسة في آليات الشراكة الجديدة للتنمية فيما يخص الحكم الراشد. ويهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا وسيلة عملية مبسطة، تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع[112]. وعليه فإن الغاية المرجوة من تنفيذ مبادئ هذا الميثاق ليست هي أن تجعل من المؤسسة منغلقة على نفسها أو مقيدة بقيود صارمة لدرجة عرقلة نشاطها، بل منحها أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الأمن، ويندرج هذا الميثاق ضمن سياق

---

[112] - ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 26.

القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول وبذلك فهو يأتي موافقا لها، خاصة وأن النصوص في هذا المجال وفيرة، فهو لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية وإنما هو وثيقة مرجعية ومصدر هام في متناول المؤسسات. وتتطلب ترقية الحكم الراشد إلى جانب النشر الواسع للميثاق ضرورة وضع جهاز مرافقة يتكفل بمايلي:

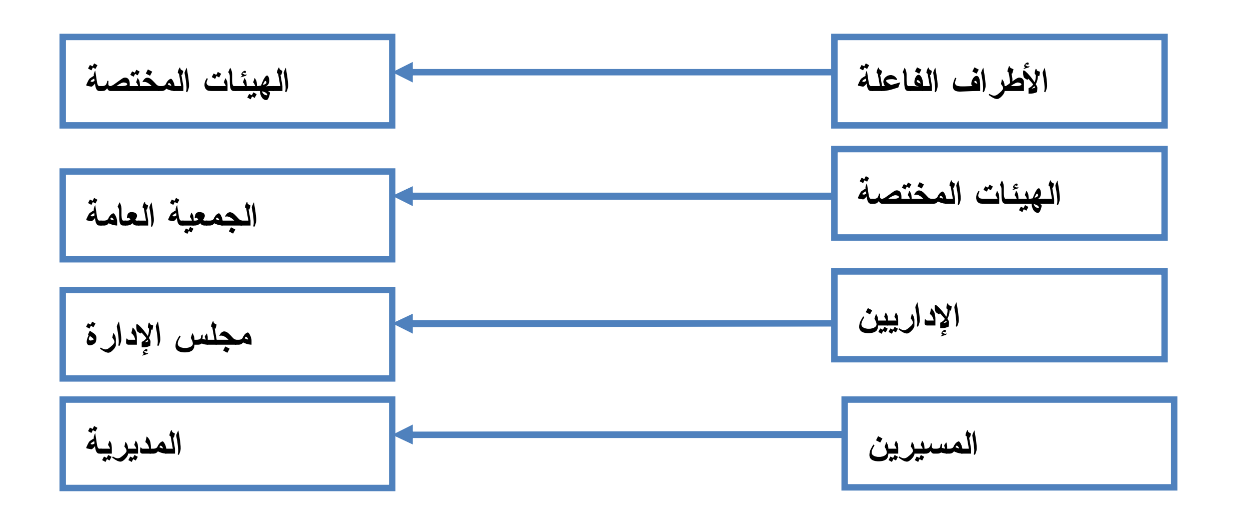
- ✓ تسجيل المؤسسات المنخرطة ضمن هذا الميثاق، والتعديلات التي تريد إدراجها.
- ✓ تشكيل مجموعة عمل وتفكير حول اقتراحات التعديل المحتملة حول ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في السياق الجزائري.

2- معايير الحوكمة الصادرة في الميثاق الجزائري:

يمكن توضيح المعايير التي أصدرها الميثاق فيما يلي:

الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة،[113] والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-6): الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة



المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية، ص 30.

[113] - ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره، ص30.

فقد أوصى الميثاق على الآتي:

- ✓ الجمعية العامة للمساهمين.
- ✓ تقاسم الأرباح يجب أن يكون نزيها وشفافا.
- ✓ أساليب تسجيل السندات ينبغي أن تكون فعالة.
- ✓ يجب أن لا تتم إجراءات التنازل أو نقل السندات بشكل غير عقلاني، مما يؤثر على التفاوض في حل السندات.
- ✓ المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العمومية يجب أن تصل في الوقت المناسب وبالشكل الملائم[114].

- **مجلس الإدارة:**

- ✓ وضع إستراتجية تتناسب مع مصالح المؤسسة.
- ✓ فيما يخص تنصيب الفريق التنفيذي والإداري، فيجب ملاءمة هذه الرواتب مع مصالح المؤسسة على المدى الطويل ومساهميها.
- ✓ السهر على وضع إجراءات مكتوبة وشفافة لضمان التأكد من تعيين انتخاب الإداريين.
- ✓ توقع تضارب المصالح بين الفريق التنفيذي والمساهمين ومعالجتها.
- ✓ توقع مخاطر الانحرافات من حيث إساءة استخدام المنافع الاجتماعية، واستعمال السلطة، الإختلاس والقضاء عليها.

كما حدد الميثاق توصيات تخص مجلس الإدارة المرتبطة بالمراقبة، وكذا اللجان الواجب تشكيلها، حيث تتمثل بعض مبادئ الحكم الراشد للمؤسسات المقترنة بمراقبتها في:

- ✓ التأكد من الاستقلالية التامة وعدم التحيز في مراجعة الحسابات(من طرف محافظي الحسابات).
- ✓ وضع نظام مراقبة خاص بالمؤسسات بواسطة اللجوء إلى التدقيق الخارجي.
- ✓ السهر على التحديد الدقيق للمسؤوليات.

---

[114] - ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره، ص 31..

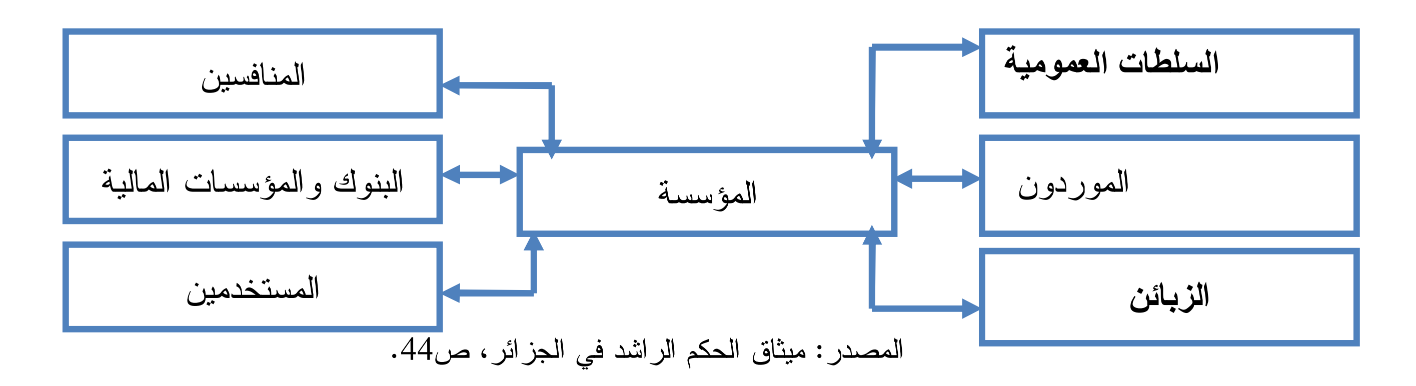
- ✓ وضع إجراءات تنظيم وعمل مجلس الإدارة تميزه الكفاءة والشفافية.

- **المديرية:**

- ✓ تختار المديرية وتنصب من طرف مجلس الإدارة وتضطلع مهامها تحت إشرافه.
- ✓ الأجور والأهداف المقررة من طرف المديرية، يجب أن تكون متناسقة مع مصالح المؤسسة والأهداف المرجو تحقيقها، والموارد الواجب توفيرها، والقيم الواجب الدفاع عنها والسلطات المفوضة للمديرية، ويقع على مجلس الإدارة مهمة السهر على تناسق هذه الأبعاد.

- **علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية:**

الشكل 2-7): علاقة المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية



المصدر: ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، ص44.

- **السلطة العمومية كشريك :**

بالنسبة للمؤسسة، يجب عليها ضرورة الإثبات لتطورات النصوص القانونية في جميع المجالات وتنفيذ ما جاء فيها بتنفيذ الالتزامات المكرسة .

- **البنوك والمؤسسات المالية الأخرى:**

يجب أن يؤسس لعلاقة دائمة مبنية على الثقة مع ممثلي الهيئات المالية بواسطة قدرة المؤسسة على إرسال وفي نفس الوقت المناسب المعلومات الكاملة والصحيحة عن الوضعية المالية السابقة والحالية التقديرية للمؤسسة، ويشكل هذا من بين أهم الأساليب التي من أجلها يجب على المؤسسة أن تكون لديها محاسبة دقيقة، وتعيين في حالة الحاجة لمخطط أعمالها.

كما يجب التأسيس لعلاقة قائمة على الثقة مع المفوضين، ويجب المحافظة على عدم الخلط بين الأموال الخاصة للمؤسسة والأملاك التابعة للمساهمين[115].

- **الموردون:**

تستطيع المؤسسة أن تعتمد على مورديها، لأنهم يشكلون الدائنين الأوائل من خلال الآجال التي يمنحونها للمؤسسة لدفع مستحقاتهم من خلال التعاون الدائم.

- **الزبائن:**

يجب وضع مهمة إرضاء الزبائن في قلب مهام المؤسسة، ويجب على المؤسسة أن تنمي علاقة الصداقة والأخلاقيات مع الزبائن، وذلك باحترام مبدأ الربح للجميع واحترام القوانين واللوائح غير التنفيذية.

- **العمال:**

إن الموارد البشرية يقع عليها كسبهم لاعتبار أن العمال يتم الاعتماد عليهم كثيرا لأجل تحقيق أهداف المؤسسة، وعلى هذا النحو فإن تحفيزهم وإدماجهم ضروري، وبالتالي يجب وضع نظام أجور يعتمد على الاستحقاق والكفاءة، وكذلك سياسية إضفاء ومعاملة عادلة لاستغلال الموارد البشرية، مع التركيز على عنصر التكوين والتزاماتها الاجتماعية اتجاههم.

- **المنافس:** يحب أن تعتمد على التعاون والتشاور.
- **نوعية ونشر المعلومات:**

ينص القانون على نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة، أما عن تلك المساهمة في البورصة، فهي مطالبة بنشر حالتها المالية في كل ثلاثي، وكذا كل المعلومات التي لها أثر مادي على تقييم المؤسسة. لذا أوصى الميثاق على ضرورة أن تنتج المؤسسة في الوقت المناسب المعلومات المالية الكاملة والصحيحة والتي قد يطالب بها الشركاء الماليون.

- **انتقال ملكية المؤسسة:**

---

[115] - ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص44.

يوصي الميثاق بـــ:

- ✓ اعتماد نهج احترافية المعايير في تبني مصلحة المؤسسات كمعيار مرجعي.
- ✓ تكليف مجلس الإدارة ورئيسه بالخصوص بتسيير إجراءات هذه العملية.
- ✓ إعطاء دور مهم لمجلس الإدارة في تقييم المرشحين للخلافة[116].

ويعتبر ميثاق الحكم الراشد ثمرة لسلسلة الأعمال التي قام بها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، وفي غضون هذه الحقبة الزمنية تمكن فريق العمل بعد سلسلة المشاورات مع الأطراف الفاعلة بأن يقيس وبعمق حالة الاستعجال لتبني ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، وكذا الحاجة إلى إدراجه ضمن السياق الدولي المتميز بالابتكار وتبادل الخبرات[117]. وفي هذا الشأن فقد شكلت مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل، مع أخذه بعين الاعتبار خصوصية المؤسسة الجزائرية حيث تتسم بخاصية اجتماعية صلبة، وعلى نطاق واسع كونها مؤسسات عائلية مزدوجة بقوانين أساسية تفضل المؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة وبنسبة أقل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، أما الشركات ذات الأسهم فتبقي قليلة الانتشار بالرغم من أننا نسجل في السنوات الأخيرة تقدم هذا النوع من الأساس القانوني. كما يبقى تسييرها يخضع للنمط العائلي حيث المالك الوحيد أو الرئيس محاط بموظفين من أفراد أسرته، ويتكفل بنفسه بالتسيير ويركز على بقاء الحكم في اتخاذ القرارات فقط، وكذا بالنسبة للمسؤوليات والصلاحيات، مما يجعل من التحكم في الطرق الحديثة للإدارة والتسيير غير كافية، واللجوء إلى الإستشارة والخبرة الخارجية لا تحدث إلا نادرا.

وتتضمن معايير الحكم الراشد كما أشرنا سابقا للمؤسسات الجزائرية العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة(الجمعية العامة، مجلس الإدارة، المديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقة المؤسسة مع الأطراف الشريكة كالبنوك، المؤسسات المالية، الممونون والإدارة، ويشمل

---

[116] - ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص44.

[117] - ميثاق الحكم الراشد، مرجع سبق ذكره، ص 45.

الأطراف الفاعلين الداخليين: المساهمين، الإداريين والمسيرين. وتعمل هذه الأطراف في اطار الهيئات التنظيمية، وهي الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرين، وبالتالي اهتم الميثاق بحق المساهمين، حيث تطرق إلى حقوق المساهمين والمهام الأساسية للجمعية العامة حتى يتمكن المساهمون من التمتع بحقوقهم فعلا. كما تناولت المعايير مجلس الإدارة، وذلك بالتركيز على مهامه لتحقيق الحكم الراشد، وتتعلق هذه المهام بمراقبة المؤسسة ومبادئ الحكم الراشد.

- **مبادئ عمل مجلس الإدارة:**

✓ اللجان المتخصصة لدى مجلس الإدارة لتنفيذ مهامه على أكمل وجه والإشراف على عملية تدقيق الحسابات والمراقبة المالية للمؤسسة، والتفكير حول إستراتيجية المؤسسة واختيار وتحديد مرتبات الإطارات المسيرة.

✓ تشكيلة مجلس الإدارة، حيث يكون هناك توازن من حيث الخبرات والمهارات، ويمكن أن يضم المساهمين ومسيري المؤسسة والإداريين الخارجيين.

✓ تحديد المنح والأجور والمنح والتعويضات للإداريين بوضوح ودقة.

كما تطرق أيضا إلى المديرية التي يعينها مجلس الإدارة وتقوم بمهامها تحت إشرافه، وتسير المديرية من طرف فريق تنفيذي يوضع تحت مسؤولية مدير عام ويساعده إطارات يشكلون أعضاء المديرية، حيث يمكن أن تتشكل من المساهمين والإداريين أو مسيرين خارجيين. كذلك تطرق الميثاق إلى الإفصاح من خلال النشر في الوقت المناسب المعلومات المالية الكاملة.

المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

بعد إلحاح الهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بضرورة تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوى الجزئي في إدارة المؤسسات، ونظرا لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة في قضية المشاكل والبيروقراطية وضعف المناخ الاستثماري، أصبحت قضية الحوكمة تطرح بإلحاح، الأمر الذي دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت بلجنة الحكم الراشد حتى وإن كان تأسيس هذه اللجنة موجه لإرضاء أطراف خارجية، إلا أن ذلك يعتبر بداية الإحساس بأهمية تبني مبادئ

الحوكمة التي أصبحت من المعايير العالمية في تقييم اقتصاديات الدول ومناخ استثماراته. ومع هذا فإن تبني أسس ومعايير الحوكمة في أي بلد لا يمكن أن يتحقق إلا إذا كان ذلك يتم في مناخ وبيئة تضمن تلك الأسس والمعايير، وهذا ضمن الأطر القانونية والتنظيمية التي تضمن التطبيق الجيد لها.

وفي ظل العولمة فرض على الجزائر فتح سوقها المالي، وهي تجد نفسها الآن أمام اختبار صعب من خلال البيئة الداخلية وضعف مؤسساتها، والبيئة الخارجية التي ستفرض عليها التكيف مع المتطلبات والمستجدات الحديثة، مع التأكد من أن كل دولة لا يمكن أن تتسلخ من واقعها، والتكيف مع هذه المتطلبات بما يخدم بيئتها، ولا تعتبر معايير الحوكمة أمرا جديدا يستحيل تطبيقه، وإنما هو إطار متطور وداعم للأمور والسياسيات إن كانت موجودة أصلا من أجل تحسين مستوى أداء الإدارة وتصحيح بعض الثغرات التي أدت إلى كوارث في أكبر الدول المتقدمة. وفيما يلي سنحاول معرفة بعض الدلائل كحقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة لهم، الإفصاح والشفافية، مجلس الإدارة وكذا دور أصحاب المصالح الفاعلة الأخرى في حوكمة الشركات باعتبارها دلائل مهمة لإستعداد الجزائر لتبني الحوكمة[118].

1- مجلس الإدارة في القانون التجاري الجزائري:

سنحاول من خلال ما يأتي أن نقدم مجلس الإدارة وفق آخر قانون تجاري عبر المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 تنظم أحكامه الموارد من 610 إلى 641 في القانون التجاري، وذلك ضمن القسم الثالث "إدارة شركة المساهمة وتسييرها" بالقسم الفرعي الأول، وينقسم إلى ما يلي:

1-1- حجم مجلس الإدارة: يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتكون من 03 أعضاء على الأقل و12 عضو على الأكثر، وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل

---

[118] - ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 31.

للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون أن يتجاوز 24 عضو، ماعدا حالة الدمج الجديد فإنه لا يجوز أي تعيين قائمين جدد بالإدارة ولا استخلاف من توفي من القائمين بالإدارة أو استقال، أو عزل ما دام عدد القائمين بالإدارة لم ينخفض عن 12 عضو (المادة 610).

-2-1 مدة العقود الاجتماعية: تنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية للقائمين بالإدارة، وتحديد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك 6 سنوات (المادة 611).

-3-1 عدد العقود المجتمعة: لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة مجالس إدارة شركة مساهمة يوجد مقرها بالجزائر، هذه الحالة عند كونه ممثلا لشخص معنوي وفي حالة عزله يتم تعيين بديل له (المادة 612).

-4-1 إعادة انتخاب المجلس أو عزله: يجوز إعادة انتخاب القائمين بالإدارة (مجلس الإدارة)، كما يجوز للجمعية العامة عزلهم في أي وقت(المادة 613).

-5-1 تعيين الأجير المساهم في المجلس: لا يجوز للأجير المساهم في الشركة أن يعين قائما بالإدارة إلا إذا كان عقد عمله سابقا بسنة واحدة على الأقل لتعيينه مطابقا لمنصب العمل الفعلي، دون أن يضيع منفعة عقد العمل (المادة 615).

-6-1 استقلالية أعضاء مجلس الإدارة: لا يجوز للقائم على الإدارة (عضو مجلس الإدارة) أن يقبل من الشركة عقد بعد تاريخ تعيينه فيها (المادة 616) [119].

-7-1 التعيينات المؤقتة والدائمة: تعيينات مؤقتة في حالة الوفاة أو استقالة عضو مجلس الإدارة أو أكثر، وذلك بين جلستين عامتين. فإذا كان عدد أعضاء المجلس أقل من الحد الأدنى القانوني(أقل من 3) وجب على بقية الأعضاء استدعاء الجمعية العامة العادية لإتمام عدد أعضاء المجلس، وإذا كان العدد أكبر من الحد الأدنى القانوني وأقل من الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون الأساسي وجب على المجلس القيام بالتعيينات المؤقتة في أجل ثلاثة أشهر(المادة 617).

-8-1 مساهمة أعضاء مجلس الإدارة في رأس مال الشركة:

---

[119] - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 610 إلى 641.

مجلس الإدارة يجب أن يملك 20 بالمائة على الأقل من رأس مال الشركة، ويحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم الذي يحوزه كل عضو مجلس إدارة، وإذا لم يكن العضو مالكا يوم تعيينه، فإنه يعد مستقيلا بصفة تلقائية إذا لم يصحح الوضعية في غضون أشهر تخصص هذه الأعمال، وهي غير قابلة للتصرف فيها المادة (619).

1-9- نطاق عمل مجلس الإدارة:

✓ يخول مجلس الإدارة لكل السلطات التصرف في كل الظروف بإسم الشركة، ويمارس في نطاق موضوع الشركة مع مراعاة السلطات صراحة في قانون جمعيات المساهمين (المادة 622).

✓ تلتزم الشركة في علاقاتها مع الغير بالأعمال التي لا تتصل بموضوع الشركة إلا إذا ثبت أن الغير كان يعلم بأن العمل تجاوز هذا الموضوع (المادة 623).

✓ يجوز لرئيس مجلس الإدارة لرئيسه أو للمدير العام حسب الحالة بإعطاء الكفالات أو الضمانات الاحتياطية أو الضمانات بإسم الشركة في حدود كامل المبلغ الذي يحدده (المادة 624).[120]

1-10- النصاب والتصويت داخل المجلس:

لا تصح مداولة مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد الأعضاء على الأقل ويعتبر كل شرط مخالف كأن لم يكن، وتتخذ القرارات بأغلبية أصوات الحاضرين، ما لم ينص القانون الأساسي على الأكثر، ويرجح على خلاف صوت رئيس الجلسة تعادل الأصوات، ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك (المادة 626).

1-11- بيان تعارض المصالح:

✓ لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أية اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها (عضو مجلس الإدارة)، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير مندوب الحسابات(المادة 628).

---

[120] - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 610 إلى 641.

✓ نفس الأمر بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى، وذلك إذا كان أحد القائمين (عضو مجلس الإدارة) بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أو قائما بالإدارة، أو مديرا للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة.

✓ على مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا عن الاتفاقيات التي رخص لها المجلس، وتتولى الجمعية العامة الفصل في تقرير مندوب الحسابات، ولا يجوز الطعن في الاتفاقيات التي تصادق عليها في حالة التدليس.

12-1- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة:

✓ لا يجوز للقائمين على الإدارة أن يحصلوا من الشركة على أية أجرة دائمة كانت أو غير دائمة ما عدا المكافأة على النشاطات بمبلغ سنوي ثابت عن بدل الحضور، مقيد على تكاليف الاستغلال ممنوح من قبل الجمعية العامة (المادة 632).

✓ تمنح مكافأة نسبية لمجلس الإدارة مع مراعاة أن دفع المكافأة لأعضاء مجلس الإدارة متوقف حسب كل حالة على دفع الأرباح للمساهمين (المادة 727).

✓ يحدد مجلس الإدارة كيفيات توزيع المبالغ الإجمالية التي تمثل بدل الحضور والنسب بين أعضائه.

✓ يجوز لمجلس الإدارة منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها لأعضاء مجلس الإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع هذه الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال للتصويت في الجمعية العامة (المادة 633).

✓ يجوز لمجلس الإدارة أن يأذن بتسديد مصاريف السفر والتنقلات وكذا المصاريف التي أداها أعضاء مجلس الإدارة لمصلحة الشركات (المادة 634)[121].

13-1- انتخاب، تنحية ومكافأة رئيس مجلس الإدارة:

✓ ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيسا له شريطة أن يكون شخصا طبيعيا وذلك تحت طائلة بطلان التعيين، كما يحدد مجلس الإدارة أجره (المادة 635).

---

[121] - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 610 إلى 641.

✓ يعين الرئيس لمدة لا تتجاوز مدة قيامه بعضوية المجلس وهو قابل لإعادة انتخابه، ويجوز لمجلس الإدارة أن يعزله في أي وقت، ويعد كل حكم مخالف لذلك كأن لم يكن (المادة 636).

✓ يجوز لمجلس الإدارة أن ينتدب عضو من أعضاء مجلس الإدارة ليقوم بوظائف الرئيس في حالة وقوع مانع مؤقت للرئيس أو وفاته أو استقالته أو عزله، وذلك إلى غاية انتخاب رئيس جديد (المادة 637).

14-1- صلاحيات المجلس ورئيسه في تعيين وعزل المديرين العامين وتحديد مهامهم:

✓ يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته الإدارة العامة للشركة، ويمثل الشركة في علاقاتها مع الغير، ويتمتع الرئيس بالسلطات الواسعة للتصرف باسم الشركة في كل الظروف مع مراعاة السلطات التي يخولها القانون صراحة لجمعيات المساهمين، وكذا السلطات المخصصة خاصة مجلس الإدارة، وفي حدود موضوع الشركة (المادة 638).

✓ يجوز لمجلس الإدارة بناء على اقتراح الرئيس أن يكفل شخصا واحدا أو اثنين من الأشخاص الطبيعيين ليساعد الرئيس كالمديرين العامين بناء على اقتراح الرئيس (المادة 639).

✓ يجوز لمجلس الإدارة عزل المديرين العامين في أي وقت بناء على اقتراح الرئيس، وفي حالة وفاة الرئيس أو استقالته أو عزله يحتفظ المديران العامان بوظائفهما واختصاصاتهما إلى تاريخ تعيين رئيس جديد، إلا إذا اتخذ المجلس قرارا مخالفا (المادة 640).

✓ يحدد رئيس مجلس الإدارة بالاتفاق مع رئيسه مدى ومدة السلطات المخولة للمديرين، وإذا كان أحدهما عضوا في مجلس الإدارة، فمدة وظيفته لا تكون أكثر من مدة عقده، وللمديرين العامين نحو الغير نفس السلطات التي يتمتع بها الرئيس (المادة 641).

2- مجلس المديرين ومجلس المراقبة (المجلس الإشرافي):

2-1- مجلس المديرين:

القانون التجاري يمنح شركات المساهمة الفرصة في اعتماد المجلس المزدوج على النموذج الألماني أي مجلس المديرين ومجلس المراقبة (الإشرافي)، حيث ينص:

يجوز النص في القانون الأساسي لكل شركة مساهمة على أن هذه الشركة تخضع لأحكام هذا القسم الفرعي (مجلس المديرين ومجلس المراقبة الإشرافي)، كما يمكن أن تقرر الجمعية العامة غير العادية أثناء وجود الشركة إدراج هذا الشرط في القانون الأساسي، أو إلغائه المادة(642).

- **العدد، التعيين والتنحية لأعضاء مجلس المديرين:**

✓ يدير شركة المساهمة مجلس مديرين يتكون من ثلاثة أعضاء إلى خمسة أعضاء على الأكثر ويمارس مجلس المديرين وظائفه تحت رقابة مجلس المراقبة (المادة 643)[122].

✓ يعين مجلس المراقبة أعضاء مجلس المديرين ويسند الرئاسة لأحدهم، وتحت طائلة البطلان يعتبر أعضاء مجلس المديرين أشخاص طبيعيين(المادة 644).

✓ يجوز للجمعية العامة بناء على اقتراح من مجلس الرقابة عزل أعضاء مجلس المديرين، ولا يترتب عنه فسخ عقد العمل، فيتم إدماجه في منصب عمله الأصلي أو في منصب عمل مماثل (المادة 645).

- **مدة العضوية، المكافأة والمهام:**

يحدد القانون الأساسي مدة عضوية مجلس المديرين ضمن حدود تتراوح من عامين إلى ست سنوات، وعند عدم وجود أحكام قانونية أساسية صريحة تقدر مدة العضوية بأربع سنوات، وفي حالة الشغور يتم تعيين الخلفاء للفترة المتبقية إلى غاية تجديد مجلس المديرين (المادة 646).

2-2- **مجلس المراقبة (المجلس الإشرافي):**

✓ يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة، ويمكن أن يخضع القانون الأساسي لإبرام العقود التي يعدها لترخيص المراقبة مسبقا (المادة 654).

✓ يقوم مجلس المراقبة في أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية، ويمكنه أن يطلع على الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته (المادة 655).

---

[122] - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 638 إلى 644.

✓ يقدم مجلس المديرين مرة كل ثلاث أشهر على الأقل ونجد نهاية كل سنة مالية تقرير مجلس المراقبة حول تسييره، ويقدم مجلس المديرين بعد قفل كل سنة مالية لمجلس المراقبة وثائق الشركة التالية قصد المراجعة والمراقبة:

✓ حسابات النتائج والميزانية.

✓ تقرير مكتوب عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية الماضية. للإشارة توضع هذه المستندات تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التي تلي إقفال السنة المالية (المادة 716)، ويقدم مجلس المراقبة للجمعية العامة ملاحظاته حول تقرير مجلس المديرين على حسابات السنة المالية (المادة 656).

- **عدد أعضاء مجلس المراقبة:**

✓ يتكون مجلس المراقبة من سبع أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضوا على الأكثر (المادة 657)[123].

✓ يمكن تجاوز عدد الأعضاء المقدر باثني عشر(12) عضوا حتى يعادل العدد الإجمالي لأعضاء مجلس المراقبة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر في الشركات المدمجة، وذلك دون أن يتجاوز العدد أربعة وعشرون عضوا (المادة 658).

✓ يجب على أعضاء مجلس المراقبة أن يحوزوا على أسهم الضمانات الخاصة بتسييرهم، والمقدرة بـــ 20 بالمائة من رأس مال الشركة (المادة 659).

✓ لا يمكن لأي عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين (المادة 661).

- **انتخاب، تنحية، مدة توظيف أعضاء مجلس المتابعة (الإشرافي):**

✓ تنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية أعضاء مجلس المراقبة، ويمكن إعادة انتخابهم ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك.

✓ وتحدد فترة وظائفهم بموجب القانون الأساسي دون تجاوز ست سنوات في حالة التعيين من الجمعية العامة، ودون تجاوز ثلاث سنوات في حالة التعيين بموجب القانون

---

[123] - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 644 إلى 658.

الأساسي، غير أنه في حالة الدمج أو الإنفصال يتم التعيين من الجمعية العامة غير العادية ويمكن أن تعزلهم الجمعية العامة العادية في أي وقت (المادة 662) [124].

- **عدد العقود المتجمعة:**

✓ لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة مجالس مراقبة شركات المساهمة التي يكون مقرها الجزائر، ولا تطبق أحكام المقطع السابق على الممثلين الدائمين للأشخاص المعنويين (المادة 664).

نشير هنا إلى أن بقية المواد تتطابق مع تلك الخاصة بمجلس الإدارة بالصيغة التقليدية، نفس الأمر ينطبق على مجلس المديرين.

3- حقوق المساهمين:

من المعلوم أن حماية حقوق المساهمين لا تتم إلا ضمن أطر قانونية وتنظيمية تضمن لهم ممارسة حقوقهم بكل موضوعية وشفافية، وإذا نظرنا إلى القوانين المنظمة لعمل المؤسسات كالقانون التجاري وقانون الشركات، فنجد أنه تضمن هذه الحقوق من خلال تبيان كيفية وشروط ممارسة هذه الأخيرة، مثل حق الإطلاع على القوائم المالية. فالمادة 685 من المرسوم التشريعي رقم 93 المؤرخ في 03 ذو القعدة 1453 الموافق لـــ 25 أفريل 1993 تؤكد أنه يجوز أن يحدد القانون الأساسي عدد الأصوات التي يحوزها كل مساهم في الجمعيات، بشرط أن يفرض هذا التحديد على جميع الأسهم دون تمييز فئة عن فئة أخرى[125]، بالإضافة إلى المادة 684 من نفس المرسوم التي أكدت على أنه مع مراعاة الأحكام الواردة في المادتين 603 و685 فإنه يكون حق التصويت المرتبط بأسهم رأس المال أو الانتفاع متناسبا مع حصة رأس المال التي تنوب عنها، ولكل سهم صوت على الأقل.

4- الإفصاح والشفافية:

لا يوجد أي مبالغة إذا قيل أن موضوع الإفصاح والشفافية في الجزائر لم يرق حتى الآن إلى مستوى المشاكل التي تعاني منها بعض الدول النامية الأخرى، فإذا نظرنا فقط إلى

---

[124] - المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المواد من 642-673.

[125] - القانون التجاري الجزائري وفق تعديلات 2005، ص 121.

السوق المالية الجزائرية فنجدها تكاد تكون منعدمة فهي لا تشهد حتى الآن عمليات تداول أسهم المؤسسات المدرجة فيها واقتصر نشاطها على السوق الأولي فقط، حيث بلغ عدد الأسهم في المتداولة في البورصة ما يقارب 4200000 سهم[126]، وهو ما يعكس بوضوح تركيز نشاط البورصة واقتصارها على عدد ضئيل جدا من المؤسسات وابتعادها عن التنويع رغم إتاحة المشرع الجزائري الفرص أمام الشركات في تنويع الأوراق المالية، كما أن عدد الأسهم لا يمثل سوى 20 بالمائة من رأسمال هذه المؤسسات المدرجة في البورصة، ما يعني أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية إنما يستجيب في الواقع للاحتياجات التي تعبر عنها الدولة باعتبارها صاحبة النسبة الكبيرة من رأسمال هذه المؤسسات، ويظهر ذلك جليا في غياب النصوص القانونية الواضحة والصريحة والمنظمة لإشهار المعلومات المتعلقة بالمؤسسات وسير عملها وكشف حقيقة مراكزها المالية، حيث تقتصر القوانين على الإفصاح عن الحد الأدنى للمعلومات، وعلى سبيل المثال فالقانون التجاري في مادته 717 يفرض على جميع المؤسسات الاقتصادية الإشهار في مركز السجل التجاري عن الوضعية الاجتماعية للمؤسسة من خلال القوائم التالية:

- ✓ نسخة واحدة من جدول حسابات النتائج باللغة الوطنية وبالغة الفرنسية.
- ✓ نسخة واحدة من جدول الأصول باللغة الوطنية واللغة الفرنسية.
- ✓ نسخة واحدة من جدول الخصوم باللغة الوطنية واللغة الفرنسية.
- ✓ محضر الجمعية العامة التي تفصل في الحسابات الاجتماعية موقع من طرف الشركاء أو الممثلين القانونيين للشركة ويتضمن عبارة المصادقة أو الموافقة على الحسابات باللغة العربية والفرنسية. وهذه القوائم قد لا تقدم الضمانات الكافية والأساسية فيما يتعلق بصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وكل هذا يزيد من احتمالات تعريض حقوق المساهمين للضياع والتلاعب بمساهمتهم[127]، مما يساهم في خلق عدم الثقة لدى المستثمرين دون أن

---

[126] - عتيقة وصاف، مكانة الأسواق المالية في الاقتصاديات العربية وعوامل رفع كفاءتها-دراسة حالة الجزائر والدول النامية، الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 22 نوفمبر 2006، ص10.

[127] - حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010، ص47.

ننسى عدم الإلزام القانوني للمؤسسات المدرجة في البورصة بإصدار تقارير مرحلية شهرية أو فصلية، مما يوحي أن الإفصاح مازال لم يرق إلى المستوى المطلوب لا من ناحية توفير المناخ الذي يتطلب مستوى معين من الإفصاح ولا من ناحية القوانين التي تشجع وتجبر المؤسسات على الإفصاح الملائم المبني على الدقة والشفافية في المعلومات.

المطلب الرابع: جهود الجزائر من أجل إرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نقطة بداية لبناء نظام حوكمة الشركات، حيث أنها تعتبر كضوابط داخلية، ولكن الملاحظ أن الكثير من الاقتصاديات النامية ومنها الجزائر بها مجموعة من التشريعات تتصف بالضعف أو بعدم الوجود أحيانا، حيث بدون هذا الإطار القانوني والتنظيمي فإن الضوابط الداخلية مهما كانت جودة تصميمها لن يكون لها سوى أثر ضئيل. وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في سنة 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة المؤسسات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال وقوانين المؤسسات، كما تؤكد المؤسسة أنه على الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة، إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، حيث يتعاظم دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق، وذلك بالارتكاز على دعامتين هامتين هما: الإفصاح والشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة.

1- الإطار التشريعي للحوكمة:

حتى يكون للضوابط الداخلية لحوكمة الشركات أثر ملموس كما أشرنا سابقا على اقتصاديات الدول وخاصة النامية منها لابد من توفر مجموعة من التشريعات التي نوردها فيما يلي:

1-1- **حقوق الملكية والعلاقات السليمة مع أصحاب المصالح:**

- **حقوق الملكية:**

إن أحد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قائم على أساس السوق ولوضع إجراءات عمل حوكمة الشركات هو نظام حقوق الملكية، الذي ينشئ حقوق الملكية الخاصة ويضع معايير بسيطة وواضحة تحدد على وجه الدقة من يملك ماذا، وكيف يمكن تجميع أو تبادل هذه الحقوق عن طريق العمليات التجارية، ومعايير تسجيل المعلومات مثل: الملاك القانونيين للعقار، وما إذا كان العقار مستخدما لضمان قرض...إلخ، بطريقة مرتبة زمنيا وذات تكلفة معقولة، أي أن قاعدة البيانات متكاملة، ويمكن وصول الجمهور إليها. كما أنه من الأمور الأساسية أن تعمل هذه التشريعات على حماية الموردين والدائنين وأصحاب الأعمال وغيرهم.

- **العلاقة السليمة مع أصحاب المصالح:**

يمكن لأعضاء القطاع الخاص مثل: اتحاديات العمال والغرف التجارية أن يلعبوا دورا هاما في تشجيع حوكمة الشركات كما هو الحال في كثير من الدول المتقدمة، وذلك عن طريق وضع دساتير محلية للسلوك والممارسات الأخلاقية للأعمال تقوم على أساس العدالة والوضوح والشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية، ومحاربة الفساد الاقتصادي. وقد عمل مركز المشروعات الدولية الخاصة ومازال يعمل مع العديد من منظمات القطاع الخاص حول العالم لوضع وتنفيذ مجموعة من أفضل الممارسات المحلية للأعمال[128]. أما بالنسبة للجزائر فقد قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع حوكمة الشركات في مجتمع الأعمال بغية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر. ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري، كما أنه تم عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 أعلنت كل من جمعية كير واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري. وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ومؤسسة التمويل الدولية. وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم

---

[128] - كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، ترجمة سمير كريم، "حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون، الطبعة 03، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة،2003، ص 14.

باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام، بفوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسس اللازم لها. ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساق نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا ما يتطلب إحداث تحول تلقائي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص، مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها[129].

2-1- إجراءات الخوصصة، نظم ضريبية قضائية ومحاسبية شفافة:

- **إجراءات الخوصصة تتسم بالعدالة والشفافية:**

الملاحظ أن الطريقة التي تتم بها خوصصة المؤسسات لا تؤثر في هيكل الملكية، بل تعكس أيضا ثقافة الدولة الخاصة بالمؤسسة، ومن ثم فإن وجود قواعد وإجراءات واضحة المعالم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية وتوقيت إجراء خوصصة المؤسسات يعتبر أمرا أساسيا، ومن الممكن أن تؤدي نظم الخوصصة السيئة إلى تخريب الاقتصاد والتأثير سلبا على بيئة ومحيط الأعمال[130]. بالنسبة للجزائر فالاندماج في الاقتصاد العلمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، وهذا ما انعكس على مراجعة آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المبادرات الخاصة والوطنية والأجنبية، ولقد تجسد هذا الانفتاح في السعي إلى تقليص حجم الدولة والشروع في خوصصة القطاع وإزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص بشكل جعل مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات يقدر بـــ 79.56 بالمائة سنة 2006[131].

---

[129] - مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، العدد13، مارس2009، ص01.

[130] - بشير مصطفى، إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد، ورقة مقدمة للملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين حول الحكم الصالح، الجزائر، 2006، ص06.

[131] - عبد المجيد قدي، إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا، ص06.

- **نظم ضريبية واضحة وشفافة:**

ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية، وينبغي أن يجري تنفيذها بصورة دائمة بفاعلية وفي أوقات محددة.

- **وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد:**

يعتبر النظام القضائي المستقل الذي يعمل بشكل جيد أحد أهم المؤسسات في الاقتصاد الديمقراطي القائم على أساس السوق، ولا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية لتطبيق حوكمة الشركة أن تحقق أي أثر ما لم يكن هناك نظام قضائي سليم ومستقل يسهر على تنفيذ القوانين باستمرار وبكفاءة وعدالة. وفي هذا الصدد فإن الآليات المذكورة فيما يلي يمكن أن تساعد على تقوية النظام القضائي الجزائري:

- ✓ حماية القضاة من التهديد بالانتقام، وذلك حتى لا يؤثر الخوف في عملية اتخاذ قراراتهم.
- ✓ يمكن تدعيم الهيئة القضائية عن طريق توفير الموارد المالية والفنية اللازمة لإدارة العملية القانونية بسرعة وكفاءة، كما يمكن تنفيذ إجراءات فعالة لمناهضة الفساد عن طريق تحديد النصوص القانونية والتنظيمية، والتنسيق فيما بينها، وتوضيح القوانين الخاصة بتضارب المصالح.
- ✓ تقديم وترقية الموظفين بناء على معايير مهنية قابلة للاختبار(بناء على اختبارات موحدة).
- ✓ تقديم تدريب مهني للعاملين على أساس إحداث التكنولوجيات.
- ✓ دفع المرتبات المناسبة حتى يمكن جذب الأفراد المهنيين المؤهلين الأكفاء ولمنع تقاضي الرشاوي.
- ✓ تقديم فرص لتثبيت الموظفين بناء على الأداء وليس على أساس الانتخابات الدورية[132].

---

[132] - بشير مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص06.

- نظم

محاسبية شفافة:

تسمح هذه النظم بالحصول على قوائم مالية شفافة للمؤسسة وتقديمها في وقتها، ويعتمد عليها على أن يتم مراجعة هذه النظم على أساس المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) وهو ما يسمح بتسهيل عمليات المقارنة بين المؤسسات مع ضرورة إلزام المؤسسات بممارسة قواعد سليمة للإدارة، وتصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة وتقديم التقارير، وهذا ما تتطلبه أسواق الأسهم والسندات. وتزداد أهمية حوكمة الشركات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد، والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) المطبق في مطلع عام 2010[133]، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة الشركات، إذ أن هناك تسرعا في طرح هذا النظام ومحاولة تعميمه دفعة واحدة على كافة المؤسسات في الوقت الذي اقصر تطبيقه في بعض الدول على المؤسسات المقيدة في البورصة. حيث يتطلب إدراج النظام المحاسبي الجديد حركية واسعة من التكوين وإعادة التأهيل لدى ممارسي المحاسبة وأعوان الإدارة الضريبية على حد سواء. إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل قطاع موازي ضخم يتجاوز 13 بالمائة من الناتج المحلي الخام. وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهي الغالبة في الجزائر على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات ذات الأسهم فقط. ويطرح هذا الإلزام القانوني مشاكل تطبيقية عديدة أبرزها صعوبة التكفل به ميدانيا من الناحية البشرية، ذلك أن عدد مراجعي الحسابات الممارسين والمسجلين لدى المصف الوطني للخبراء المحاسبيين يقدر بـــ 302 في الوقت الذي يبلغ فيه عدد المؤسسات المقيدة في السجل التجاري في السداسي الأول من سنة 2007 هو 102661 ولا يمكن فصل مسألة الشفافية عن النقاش

---

[133] - عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 07.

الدائر حول ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها استقلالية أكبر بتمكين المهنيين من تنظيم أنفسهم بعيدا عن التدخل الحكومي.

1-3- إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية وإنشاء آليات للمشاركة:

- **إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية:**

يتم إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية التي أصبحت دون الكفاءة المطلوبة مع وجود البيروقراطية عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة، مع تبسيطها وتقييم أداء هذه الأجهزة طبقا لمعايير واضحة ومحددة تماما وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف فورا وبشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليها. بالنسبة للجزائر تم إصدار قانون يترجم نصوص الاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد في 2006 وقامت بوضح جملة من التدابير الرامية لمواجهته، كما أصدرت مراسيم تطبيقية تحدد تشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد، وكذا كيفية سير هذه الهيئة. كما تتمتع هذه الهيئة بالشخصية المعنوية واستقلالية الذمة المالية وتقديم تقارير سنوية عن الظاهرة المستفحلة في الجزائر إلى رئيس الجمهورية. زيادة على ذلك قامت الجزائر بإصدار عدة مراسيم رئاسية لمواجهة هذه الظاهرة، وعلى سبيل المثال لا الحصر قانون مكافحة غسيل الأموال الصادر في 2005/04/05 والذي جاء بعد المخلفات الكارثية التي أحدثها بنك الخليفة بعمليات اختلاس وفساد مالي كبير[134]. كما تم مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات. وعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من المؤسسات على عاتق رئيس المدير العام، ويبدو أن هذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب مجلس الإدارة المدير العام، ويفقد مجلس الإدارة هذا الدور عمليا لما يكون رئيسه هو في ذات الوقت المدير العام.

---

[134] - عاشور مزريق وصورية معموري، حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانيات التجسيد الفعلي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية لحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي6-7 ماي2012، ص15.

- **إنشاء آليات للمشاركة**

يتطلب إنشاء الإطار المؤسسي للحوكمة وجود آليات للمشاركة، وهذا بإصلاح الكثير من القوانين واللوائح الموجودة أو وضع قوانين ولوائح جديدة، وهذا عن طريق إنشاء جمعيات ومنظمات مهنية لكل قطاع، وحتى يمكن ضمان عمل هذا الإطار بجدية فإنه يجب أن يكون لدى المواطنين الفرصة للمشاركة في تشكيل هذا الإطار وفي عملية وضع مختلف السياسات الحكومية والعمليات التشريعية[135].

1-4- قطاع مالي جيد التنظيم:

يعتبر وجود قطاع مالي صحيح وسليم أحد الركائز الأساسية المدعمة لسلامة عمل سوق الأوراق المالية وقطاع المؤسسات المالية، ويوفر القطاع المصرفي رأس المال اللازم والسيولة لعمليات المؤسسات ونموها، ويعتبر وجود الحوكمة الجيدة في النظام المصرفي أمرا هاما، وفضلا عن هذا فإن تحرير الأسواق المالية قد أدى إلى تعريض البنوك إلى تذبذبات ومخاطر ائتمانية جديدة. بالإضافة إلى ضرورة وضع شروط ومتطلبات رشيدة وممارسات فعالة للإشراف المصرفي، ويقدم لنا البنك التسويات الدولية (BIS) مجموعة من المعايير والممارسات التي يمكن تعديلها وفق نظام القومية المختلفة، ويقدم الإطار المقترح الجديد لكفاية رأس المال قدر أكبر من الأساليب القياسية، ذات مرونة أكبر لتقييم مدى كفاية رأس المال والمخاطر، وذلك حتى يتم التوفيق بين المتطلبات القانونية والتنظيمية لرأس المال وبين المخاطر التي يتعرض لها، ويقوم الإطار المقترح على أساس ثلاث ركائز كما يلي [136]:

- **الشروط الخاصة بالسوق المالي:** يتطلب سوق الأوراق المالية الذي يتصف بالكفاءة مايلي:

✓ وجود قوانين تحكم كيفية إصدار المؤسسات للأسهم والسندات وتداولها، وتنص على مسؤوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية ووسطاء السوق (السماسرة، الشركات

---

[135] - كاثرين كوتشا هلبينغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[136] - كاثرين كوتشا هلبينغ آخرون، المرجع نفسه، ص 16.

المحاسبية، ومستشار الاستثمار) والتي تقوم على أساس الشفافية، ومن المهم أيضا وجود القوانين التي تحكم عمل صناديق المعاشات.

✓ وجود متطلبات للقيد في بورصات الأوراق المالية تقوم على أساس معايير الشفافية والإفصاح مع وجود سجلات مستقلة للأسهم.

✓ وجود قوانين تحمي حقوق مساهمي الأقلية.

✓ وجود هيئة حكومية مثل لجنة الأوراق المالية تضم منظمين مستقلين مؤهلين ذوي سلطة تمكنهم من تنظيم عمليات الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسات وتنفيذ قوانين الأوراق المالية، وقد قامت بوضع سلسلة من المعايير المفيدة لإنشاء أسواق للأوراق المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية تتسم بالعدالة والكفاءة والسلامة.

- **الأسواق التنافسية:**

يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في الرقابة الخارجية على المؤسسات، حيث ترغمها على تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد الإنتاجية وعقلانية توجيه إستغلال الكفاءات البشرية خشية ضياع أو انخفاض حصتها السوقية، ولهذا السبب فإنه من الأمور الحاسمة أن تؤدي القوانين واللوائح إلى إنشاء بيئة تجارية تتسم بالوضوح وتكوين تنافسية في ذات الوقت. ويمكن للحكومات القيام بذلك من خلال[137]:

✓ إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال.

✓ إصدار القوانين الخاصة بالتنافسية والمناهضة والاحتكار.

✓ إلغاء العوائق الحمائية بما في ذلك حماية الاحتكارات.

✓ إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل: الإعانات، الحصص والإعفاءات الضريبية.

✓ إنشاء أولويات تجارية واضحة.

✓ إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر والصرف الأجنبي.

لقد سعت الجزائر نحو الإصلاح المالي بتحديث البنوك التجارية وفق استراتجيات بدأت بالسعي نحو استقلال البنوك، إصدار قانون النقد والقرض واعتبار القطاع المصرفي هو

---

[137] - محمد يوسفي، مدى ارتباط الحكم الراشد بالقيم الديمقراطية، ملتقى التنمية والحكم الراشد في الجزائر، ديسمبر 2006، ص 06.

العامل الرئيسي للانتقال نحو اقتصاد السوق. إلا أن البنوك الجزائرية مازلت لم تلعب الدور الحقيقي في عملية الوساطة، لذلك لابد من القيام بتحديثها نظرا للتطور المستمر لحاجات الزبون، فهي تواجه مجموعة من التحديات أهمها:

تحسين الإدارة: وذلك من خلال توظيف المؤهلين وذوي تكوين كفء وتحسين أساليب التسيير من خلال تطوير الأنظمة الداخلية ووضع نظام رقابي محكم، وكذا إنشاء نظام فعال للتأمين على الودائع.

التوجه إلى البنوك الشاملة: وهي بنوك تسعى إلى تنمية مواردها المالية وتقديم الائتمان لكافة القطاعات، ففلسفة البنك الشامل تقوم على التنويع بهدف زيادة حركة الودائع وانخفاض المخاطر.

الخدمات البنكية الإلكترونية: ومن بينها أجهزة الصرف الآلي، نظام الإيداع المباشر، المدفوعات الالكترونية، الاعتماد المستندي الالكتروني، وإنشاء نظام المقاصة الإلكترونية.

تحدي الندرة: حيث أن الموارد المالية للبنوك في تقلص مستمر وهذا راجع لنقص ادخارات الأسر، ولهذا يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يخص تنشيط وتشجيع الادخار.

تحدي المنافسة: إنشاء بنوك خاصة وطنية وأجنبية خصوصا البنوك الإسلامية التي توافق الشريعة الإسلامية بما يزيد من المدخرات. كما وقعت الحوكمة الجزائرية وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي يوم 31 ماي 2001 على مشروع دعم إصلاح سوق مالي في الجزائر بقيمة 1.5 مليون دولار حسب ما أعلنت عنه لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة المكلفة بالاشراف على هذا المشروع[138].

ويندرج المشروع في إطار مسعى الحكومة الجزائرية وإستراتيجيتها التنموية الرامي إلى تنويع اقتصادها بغية التقليص من تبعيتها للمحروقات ولتحسين تنافسية المؤسسات. ويرمي المشروع الذي يمتد على فترة 14 شهرا إلى وضع مخطط تنظيم وتسيير السوق المالي في الجزائر. ومن المنتظر أن تساهم النشاطات المدرجة في إطار هذا المشروع في تطوير سوق

---

[138] - حسين يرقي وعمر عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، ص ص 11-13.

فعال ومفتوح ومنظم وموثق بهدف تشكيل مصادر تمويل مباشرة للمؤسسات العمومية والخاصة. وتسمح السوق باستغلال الادخار عبر الاستثمار المباشر والشفاف في المؤسسات التي وضعت أسهمها بالبورصة، مما قد يسمح بتحسين الحوكمة والشفافية على مستوى المؤسسات لاسيما عن طريق الاتصال المالي. ومن خلال ما سبق يمكن القول أن عملية إنشاء أو وضع أي من التشريعات التي سبق بحثها تمثل إحدى تحديات حوكمة الشركات في الجزائر، وبدونها لا يمكن للأسواق وحوكمة الشركات أن تثبت وجودها، ويعتمد مستقبل الاقتصاديات بأكملها على مواجهة تلك التحديات، ويتطلب النجاح قيام القطاعين الخاص والعام معا بإنشاء ووضع الأطر القانونية والتنموية وخلق جو من الثقة من خلال السلوك الأخلاقي والإشرافي[139].

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين التي تضمن الانضباط والشفافية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، حيث يتم تطبيق قوانين وأنظمة فعالة تحكم العلاقات القائمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة في الشركة (المساهمين، مجلس الإدارة...إلخ) ويؤدي الالتزام السليم بمبادئها إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، حيث نجد أن المبادئ الصادرة عن منظمة

[139] - أحسن عثماني وسعاد شعابنية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري يومي 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص14.

التعاون الاقتصادي والتنمية بعد تعديلها سنة 2004 قد ساعدت في تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي، وتقديم الإرشادات للمستثمرين والشركات.

ومنه ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق، بما يمكنها من جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية للتوسع والنمو. حيث يمكن التأكيد على أهمية الحوكمة من خلال ضمانها أولا للكفاءة الاقتصادية، وذلك برفع أسس العلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين، وثانيا وضع الإطار التنظيمي الذي من خلاله يمكن تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعتنوا بتحقيق مصلحة الشركة، الانفتاح على أسواق رأس المال وزيادة الثقة لدى المستثمرين فيها.

الفصل الثالث

تمهيد:

تعتبر التنافسية في الأسواق الدولية مفهوما معقدا ومتعدد الجوانب، ويتداخل مع العديد من المفاهيم الأخرى ومنها الظواهر الاقتصادية والاجتماعية والعولمة وغيرها. ونتيجة للتطورات في البيئة الاقتصادية العالمية، فقد ازداد الاهتمام بالتنافسية ليس على مستوى المؤسسات فحسب، بل أصبحت حاجة ملحة للدول بوصفها أداة لتحقيق النمو المستدام والرفاهية الاجتماعية.

إذ أن تحديد مفهوم التنافسية في غاية الأهمية، كونه يساعد في تحديد جوانبها وكيفية قياسها وبناء مؤشراتها. ويختلف مفهوم التنافسية فيما إذا كان الحديث عنها على مستوى الاقتصاد الجزئي أو على مستوى الاقتصاد الكلي. حيث قامت عدة جهات ومنظمات إقليمية ودولية وعدد من المعاهد المتخصصة بتعريف التنافسية وتبيان مفهومها وماهيتها، كما عملت على بناء مؤشرات لقياس التنافسية في اقتصاد ما ومقارنتها مع الاقتصاديات الأخرى، واستخدمت نتائج هذه المؤشرات في صياغة تقارير دورية حول التنافسية الدولية.

وقد تم تقسيم الفصل الثالث إلى أربعة مباحث هي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التنافسية.

المبحث الثاني: الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: واقع التنافسية في الجزائر.

المبحث الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة والرفع من تنافسية المؤسسة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التنافسية

يتميز مصطلح التنافسية بالحداثة ولا يخضع إلى نظرية اقتصادية عامة وأول ظهور له كان خلال الفترة التي عرفت عجزا كبيرا في الميزان التجاري للولايات المتحدة الأمريكية وزيادة حجم الديون الخارجية، وظهر الاهتمام مجددا بمفهوم التنافسية مع بداية التسعينات كناتج للنظام الاقتصاد العالمي الجديد وبروز ظاهرة العولمة، وكذا التوجه العام لتطبيق اقتصاديات السوق.

المطلب الأول: أسباب الاهتمام بالتنافسية

تزايد الاهتمام بالتنافسية نظرا للتغيرات الحاصلة على كافة الأصعدة البشرية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتقنية والعلمية، والمتمثلة فيما يلي:

1. التغيرات الحاصلة على الصعيد البشري في مختلف جوانبه الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. فقد شهد العالم في العقود الأخيرة تطورات كبيرة في الفكر الاقتصادي تتعلق بمحددات القدرة التنافسية، مثل: تطور نظريات النمو والتجارة، التغيرات في نظريات إدارة الإنتاج والتوزيع والتخزين، وظهور نظرية إدارة الجودة الشاملة والتنافسية عوضا عن المنافسة.
2. التطورات على المستوى العلمي والتقني، اذ لم تعد الصناعة مرتبطة بالضرورة بكثافة رأس المال بقدر ارتباطها بالمعرفة ومهارات العاملين والإدارة الكفءة.
3. التطورات السياسية والتوجهات الجديدة وظهور عالم القطب الواحد، وتعزيز دور المؤسسات الدولية، مما أدى إلى انعكاسات على مختلف الأنشطة، مثل الإنتاج والحكومة والمشاركة ومنظومة القيم.
4. يدعم التاريخ الاقتصادي افتراض أن العولمة ستمكن الاقتصاد العالمي من تحقيق نمو اقتصادي أعلى. فقد أوضح آدم سميث في كتابه ثروة الأمم هذه الفرضية، ويبين أن مستويات الإنتاجية والنمو يعتمدان على التخصص، والتخصص يعتمد على اتساع السوق الدولية للسلع،

اذ يسمح بزيادة التخصص وتحقيق عائدات أعلى وزيادة مستويات الإنتاجية ومعدلات النمو[140].

المطلب الثاني: تعريف التنافسية

إن مصطلح التنافسية رغم التطرق إليه من قبل المفكرين ومحاولتهم اعطاءه تعريفا محددا مع دراسة مكوناته، إلا أن مفهومه بقي مبهما ولم يوضح بصورة جلية والدليل على ذلك أننا لا نجده في القواميس، فتنافسية المؤسسة هي محصلة مجموعة من القوى التي يتم من خلالها التكامل فيما بينها، سواء من داخل أو خارج المؤسسة لتحدد خصائص نشاط المؤسسة وقدرتها التنافسية.

تعرف التنافسية على مستوى المؤسسة بأنها " قدرة المؤسسة على تلبية الرغبات المختلفة والمتنوعة للمستهلكين، وذلك بتوفير منتجات وخدمات ذات جودة معينة وسعر معين بشكل أكثر كفاءة من المنافسين الآخرين في السوق، ويستطيع المشتري شراءها من جميع أنحاء العالم، مما يحقق نجاحا على الصعيد العالمي والصعيد المحلي، في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، وذلك من خلال رفع وسائل الإنتاج المستخدمة"[141].

كما عرفها MC Fetrige من خلال ربطها بمؤشراتها، اذ يرى أن تنافسية المؤسسة يمكن أن تحقق في حال ما إذا كان باستطاعتها أن تحتفظ بمستوى مرتفع من الانتاجية والأرباح مقابل انخفاض في التكاليف وارتفاع الحصة السوقية[142].

---

[140]- عيسى محمد الغزالي، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، 2003، ص03.

[141]- المرصد الوطني للتنافسية، التقرير الوطني الأول لتنافسية الاقتصاد السوري 2007، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي وهيئة تخطيط الدولة 2008، ص24.

[142]- أحمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، الملتقى الدولي الثالث حول تسيير المؤسسات، المعرفة الركيزة الجديدة وتحدي التنافسية للمؤسسات والاقتصادات، جامعة بسكرة، 12-13 نوفمبر، 2005، ص 130.

ويرى مايكل بورتر بأن القدرة التنافسية للمؤسسة تنشأ أساسا من القيمة التي باستطاعة مؤسسة ما أن تخلقها لزبائنها، إذ يمكن أن تأخذ شكل أسعار أقل بالنسبة لأسعار المنافسين وبمنافع متساوية، أو بتقديم منافع متفردة في المنتج تعوض بشكل واسع الزيادة السعرية فيه، أي أن المؤسسة التي تملك قدرة تنافسية هي التي تتميز بـــ:

- إنتاج أو بيع نفس المنتجات بسعر أقل من المنافسين، هذه الميزة تنشأ من قدرة المؤسسة على تقليل التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة والربح.

- إنتاج منتجات وتقديم خدمات ذات قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، سعر أقل، خدمات ما بعد البيع...) بحيث تنفرد به المؤسسة عن منافسيها[143].

كما تعرف أيضا بأنها " القدرة على الصمود أمام المنافسين بغرض تحقيق الأهداف من ربحية، نمو، استقرار، توسع، ابتكار وتجديد، حيث تسعى المؤسسات ورجال الأعمال إلى تحسين المراكز التنافسية بشكل دوري نظرا لاستمرار تأثير المتغيرات العالمية والمحلية، وتتحقق التنافسية من خلال مجموعة من المتغيرات منها: التحكم في عناصر التكاليف، إدارة الجودة الشاملة، تجديد المنتجات والتعبئة والتغليف، تخفيض الأسعار، إرضاء العملاء والبحث عن عملاء جدد، الاتصالات التسويقية، المقارنات التطويرية..الخ.[144]

المطلب الثالث: أنواع التنافسية

اختلفت الكثير من الأدبيات على إيجاد تصنيف محدد للتنافسية ويميز الكتاب بين العديد من الأنواع، ويمكن ذكر أهمها:

1. التنافسية السعرية:

تعرف التنافسية السعرية على أنها: "القدرة على إدماج أو إدخال منتجات دولة معينة للأسواق الدولية بطريقة مربحة، والتي تعتمد بشكل كبير على الميزتين النسبية والتنافسية لها."

---

[143]- Michael Porter, L'avantage concurrentiel des nations, inter-éditions, Paris, 2000, p08.

[144]- عمار طهرات، الاستراتيجيات التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية "حالة الجزائر"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربي، جامعة الشلف، 08-09 نوفمبر 2010، ص03.

وتحدد التنافسية السعرية لدولة معينة انطلاقا من ثلاثة محددات رئيسية وهي: سعر الصرف، معدل الأجور، والأسعار النسبية للمنتجات المحلية مقارنة بالدول المنافسة. وبالرجوع إلى الميزتين النسبية والتنافسية فهما تسمحان للدولة بالإندماج بطريقة جيدة في التجارة الدولية، والأهمية الثانية للتنافسية السعرية النسبية في المدى القصير والمتوسط[145].

2. التنافسية الهيكلية:

هي مجموعة من العوامل غير المتغيرة نسبيا وذات طبيعة هيكلية، والتي تؤثر بصفة مستديمة على نمو الحصص السوقية وبالتالي تأخذ طابعا طويل الأمد. هذا النوع من التنافسية أصبح أكثر أهمية لدى الدول المتقدمة الأكثر تصنيعا، والتي تعطي المنتج ذو الجودة العالية الأولوية مهما كان سعره مرتفعا.[146]

3. التنافسية التقنية:

تتمثل في قدرة المؤسسة على التحكم في الأساليب التقنية المرتبطة في إنتاج منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة. اذ أن ذلك يفرض عليها أن تساير التطور التقني مع وجود تنسيق محكم بين مختلف الأنشطة، وأخذ مختلف القوى الداخلية والخارجية بعين الاعتبار، مما يدعم قدرتها التنافسية التقنية. كما تتركز عملية الابداع التكنولوجي على رأس المال البشري والفكري، وتحتوي على عناصر عديدة، مثل: التعليم، رأس المال البشري، الإنتاجية، مؤسسات البحث والتطوير، الطاقة الإبداعية، قوى السوق...الخ.[147]

4. التنافسية التنظيمية والتسييرية:

---

[145]– كبابي كلثوم، التنافسية واشكالية الاندماج في الاقتصاد العالمي "دراسة حالة الجزائر المغرب وتونس، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2007–2008، ص 47.

[146]– بغداد كربالي، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، 21–22 ماي 2002، جامعة البليدة.

[147]– عمار طهرات، مرجع سبق ذكره، ص 04.

يتعلق الأمر في تنظيمها لوظائفها بدرجة تسمح لها بتحقيق أهدافها بصورة فعالة، ويتوقف ذلك على نوعية الأنشطة، وطبيعة التنظيم والقرارات، ودرجة الإندماج. أما قدرتها التسييرية تتضح من خلال كفاءة مسيريها، وعلاقتهم بالمرؤوسين. ويتعلق مصدر التنافسية التسييرية بالقيم التي يتميز بها مسؤولو المؤسسات، حيث تمس الصفات التي يتحلون بها، والتي تتولد من خلال التجارب السابقة، والمعارف المتحصل عليها من طبيعة التكوين والتمهين[148].

- ✓ **المنافسة والتنافسية:**

- **المنافسة**

إن المنافسة هي حالة المزاحمة بين شركتين أو اقتصادين من أجل كسب أكبر حصة سوقية ممكنة سواء أكان في السوق المحلية أو السوق العالمية، وبالتالي يخرج أحد الأطراف رابحا والطرف الأخر خاسرا. وتعتبر شدة المنافسة أحد مؤشرات التنافسية، كما أن المنافسة هي وصف لحالة السوق، حيث يوجد أربعة أنواع للمنافسة، وهي:

- **المنافسة الكاملة:**

يتميز سوق المنافسة التامة بوجود عدد كبير من المشترين والبائعين للسلعة، وتنتج المؤسسات سلعة متجانسة، ويوجد حرية للدخول إلى السوق والخروج منها، وتتوفر المعلومات بشكل كامل للجميع.

- **المنافسة الاحتكارية:**

يوجد عدد كبير من المنتجين بحيث يقدمون منتجات متشابهة ويتنافسون من خلال طرق ترويجية[149].

- **احتكار القلة:**

---

[148] – بغداد كربالي، المرجع نفسه، ص 13.

[149]– Pfeiffer, Jeffery, competitive advantage through people, MA, Haevard Business School press, Boston, 1994.

يتميز سوق المنافسة الاحتكارية بوجود عدد كبير من المؤسسات، وتكون السلع متشابهة ولكنها ليست متجانسة، ويوجد حرية في الدخول إلى السوق والخروج منها، والمنافسة غير السعرية.

- **الاحتكار التام:**

يعتبر سوق سلعة ما سوق احتكار تام في حالة وجود منتج وحيد في السوق، وعدم وجود بدائل للسلعة، ووجود عوائق تمنع دخول منتجين جدد إلى السوق.

✓ **التنافسية:**

إن التنافسية هي حالة التكامل بين مؤسستين أو اقتصادين من أجل زيادة القيمة المضافة لكل منهما، ويخرج بموجبها الطرفان رابحين، وبالتالي تحقيق تكامل اقتصادي. وهذا يتطلب توفر أربعة محاور أساسية، وهي[150]:

- إنشاء ترابط شبكي بين المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي.
- قيام تحالفات إستراتيجية بين المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي.
- تطبيق أنظمة الحوكمة ضمن المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي.

✓ تحقيق انسجام ومواءمة بين الأنظمة والتشريعات فيما بينها وبين الدول.

المطلب الرابع: أساليب قياس التنافسية

تقاس التنافسية من خلال عدة نماذج، وهي:

1- نموذج الماسة الصناعية لبورتر:

اقترح بورتر إطارا تحليليا لفهم تفاعل مجموعة من العوامل مع بعضها لبناء صناعة أو قطاع اقتصادي تنافسي، حيث يتم جمع العوامل التي تحدد تنافسية مؤسسة ما في أربع

---

[150] – ورقة مقدمة من مجلس الأعمال السوري التركي لتحقيق التكامل الإقليمي لدول المشرق سورية وتركيا والأردن ولبنان، 2011.

فئات رئيسية، والتي يمكن رسم تخطيطها لتشكل الماسة. وأصبحت الماسة أحد المقاييس المرجعية لتحليل التنافسية، وتتضمن مايلي:

- ✓ **عوامل الإنتاج:**

حيث يتم التركيز على نوعية ومدى تخصص عناصر الإنتاج في الحصول على مخرجات قادرة على الاستجابة للطلب كما ونوعا.

- ✓ **ظروف الطلب:**

يتضمن العوامل التي تتعامل مع طبيعة الطلب في السوق المحلية. ويتم التركيز على نوعيته وتخصصه، فكلما تحسنت نوعية الطلب كلما كان التأثير الايجابي أكبر على الإستراتيجية الصناعية وعوامل الإنتاج. ويتم التركيز أيضا على توقعات المستهلكين، وإلى أي مدى تعتبر هذه التوقعات مصدر لتحفيز الصناعات المختارة وتعزيز الأداء.

- ✓ **الصناعات الداعمة:**

وهي مجموعة من المتغيرات التي تبين مدى استفادة الصناعة من البيئة الاقتصادية التي تقدم المدخلات والخدمات التي تحتاجها وتتفق مع المعايير التي تحقق احتياجاتها. فالصناعات الداعمة لها أهمية كبيرة في تكامل الصناعة وجعلها تنافس عالميا.[151]

- ✓ **إستراتيجية المؤسسة ومنافستها:**

ويتم فيها دراسة إستراتجية المؤسسات ومستوى التركيز في الصناعات وهيكلها، كما يتم دراسة المناخ التنافسي للصناعة. وتأخذ بعين الاعتبار التعاون الممكن بين الوحدات الصناعية التي لها نفس الوظيفة، وتنتج نفس المخرجات وتشكل العناقيد الصناعية، حيث أن التعاون بين المؤسسات المختلفة ضمن العنقود يجمع بين المرونة والفاعلية، ومن خلال التشارك في شراء المواد الخام أو امتلاك إستراتيجية منسجمة لتسويق مخرجاتها. كما تبحث إستراتيجية المؤسسة أيضا في الأثر المحتمل للتكامل العمودي، والذي تضبط به نفس المؤسسة في عدة مراحل في العمليات التقنية من الإنتاج.

ويجب الإشارة إلى دور الحكومة الذي يتمثل في إيجاد بيئة قانونية وتجارية مستقرة وملائمة للاستثمار والتجارة. حيث يقع على عاتقها إنشاء مراكز تدريب متخصصة، تأسيس برامج

---

[151] – Michael E. Porter, The competitive advantage of nations, New York, free press, 1990.

أبحاث في الجامعات للتعاون بين العناقيد الصناعية والجامعات، دعم نشاطات جمع المعلومات وترتيبها، وتحسين المواصلات والاتصالات والبنية التحتية، وذلك من أجل تحسين شبكات التوزيع.

وتعمل الماسة عندما تتفاعل عناصرها مع بعضها البعض بشكل ديناميكي، حيث أن أي ضعف في عنصر من عناصرها يضعف الماسة ككل، وبالتالي التأثير على المناخ التنافسي السائد بشكل عام[152].

2- خريطة العنقود الصناعي:

يرتبط مفهوم العنقود بمبدأ التنافسية، حيث أن النظر إلى الصناعة كعنقود يممكن أن يحدد مدى تنافسية الصناعة، من خلال تحديد أماكن الضعف والتهديدات وأماكن القوة والفرص، وما يحيط بها من نشاطات داعمة لها ومرتبطة بها. فالعنقود هو تجمع يضم مجموعة من المؤسسات التي تجمع بينها عوامل مشتركة سواء من حيث مدخلات الإنتاج أو التكنولوجيا المستخدمة أو المستهلكين أو قنوات التوزيع أو حتى المهارات المطلوبة، أو الاشتراك في القنوات التسويقية ذاتها، أو الاستفادة من يد عاملة مشتركة. ويضم هذا التجمع مجموعة من المؤسسات المرتبطة به والداعمة له، والتي يعتبر وجودها ضرورة لتعزيز تنافسية أعضاء التجمع[153].

ويتم الاستعانة بخريطة العنقود لتحديد طبيعة العلاقات بين الصناعات الداعمة والمرتبطة والصناعات الرئيسة. حيث نستطيع من خلالها بيان المدخلات الصناعية، طرق التصنيع، والصناعات الداعمة والمرتبطة بالصناعة الرئيسة، كما تساعد في بيان العلاقات بين هذه العناصر، حيث كلما زاد التفاعل بين عناصر الصناعة دلت الخريطة على أن هذه الصناعة قادرة على بناء ميزة تنافسية عالية. ويتجاوز مفهوم العنقود فكرة التجمع إلى وجود رغبة في التعاون والتنسيق بين عناصر سلسلة الإنتاج، تؤدي في النهاية إلى تحقيق ربحية أعلى،

---

[152]– حران عبد القادر، التكامل العمودي والمزايا التنافسية للمؤسسة الصناعية حالة مؤسسة سوناطراك، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد صناعي، جامعة محمد خيضـــر بسكرة، 2011–2012، ص 56.

[153]– ابراهيم عبد الحفيظي، دراسة تنافسية الاقتصاد الجزائري في ظل العولمة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2008، ص97.

وبالتالي خلق وسط من المنافسة يؤدي إلى رفع الإنتاجية. وهي الفكرة التي تنتقد النظرية التقليدية للصناعة والمتمثلة في القطاع الذي يشمل جميع الصناعات ذات الإنتاج النهائي المتشابه.

والعناقيد في العادة تتموضع في مكان جغرافي واحد، وهو ما يطلق عليه بالعنقود المكاني أو الإقليمي، حيث تعتمد درجة تركز العناقيد إلى حد ما على تطور وسائل النقل والاتصالات، ويؤدي تجمع وحدات متخصصة في مجالات متقاربة أو متكاملة إلى تركز الخبرات الفنية سواء البشرية أو التكنولوجية في هذه المجالات، ويساعد على حصول المؤسسات الصغيرة على مزايا الحجم الكبير من خلال تخصص كل وحدة في مرحلة أو جزء محدد من المنتج النهائي بالإضافة إلى الأسعار التفضيلية لشراء كميات كبيرة من المواد الخام، كما يساعد هذا التجمع على تطوير البنية الأساسية من الخدمات القانونية والمالية وغيرها من الخدمات المتخصصة[154].

3- القوى الخمسة لبورتر:

إن القوى التنافسية الخمسة لبورتر هي أداة تستخدم في تحليل الميزات التنافسية، والعلاقات المتبادلة في السوق، وتقييم استراتيجيات الأعمال والأسواق. كما أن هذه الأداة تقارن البيئة الداخلية مع البيئة الخارجية للعمل على نطاق واسع.

ويعتمد هذا التحليل على أنه إذا تغيرت إحدى القوى، فلابد من إعادة تقييم المؤسسة وسوق العمل المرتبط بأدائها، وما قد يترتب عليها في محيط العمل والأسواق المحيطة. وتختلف الربحية من مؤسسة إلى أخرى لعدة أسباب، منها: تركيبة الصناعة أو العوامل المختلفة التي تؤثر عليها. وقد قام بورتر بوضع خمسة عناصر تؤثر على مقدار الربحية في الصناعة، وتسمى بالقوى الخمسة لبورتر، وهي:

---

[154]– طرشي محمد، العناقيد الصناعية كمدخل لتعزيز مكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 13، جانفي 2015 . ص 07

- ✓ **درجة المنافسة:**

يمكن أن تقود المنافسة بين المؤسسات إلى اللاربحية إذا لم تعمل هذه الأخيرة على إيجاد حلول للتغلب على المنافسين. مثل البحث عن ميزة تنافسية في المنتجات أو الخدمات التي تقدمها، أو زيادة أو تخفيض الأسعار، أو البحث عن حلول أخرى. ويمكن أن نميز المنافسة بين المؤسسات من خلال مايلي:

عدد المؤسسات: كلما زاد عدد المؤسسات الموجودة في صناعة معينة كلما قلت حصة المؤسسة من السوق المستهدفة.

مقدار النمو في السوق: كلما قل النمو في السوق كلما زادت المنافسة للحفاظ على الحصة السوقية.

درجة تميز المنتجات: الفروقات غير الملموسة بين المنتجات أو الخدمات المتشابهة التي تقدمها المؤسسات ترفع من درجة المنافسة. ففي حال تشابه المنتجات بشكل كبير فإن ذلك يؤدي إلى سهولة تبديل المنتج بالنسبة للعميل، وبالتالي تجد المؤسسات صعوبة في الاحتفاظ بعملائها.

- ✓ **البدائل:**

يقصد بالبدائل المنتجات في صناعة أخرى التي تؤدي نفس الغرض أو الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة، وتظهر المنافسة عند تغيير سعر المنتج البديل للأقل أو للأكثر. وبالتالي لا تكفي دراسة المنافسين الذين يعملون في نفس الصناعة فقط، بل لابد من توسيع دائرة المنافسين لتشمل البدائل.

- ✓ **عوائق دخول المنافسين إلى السوق:**

إن دخول مؤسسة إلى صناعة معينة يؤثر على حصص المؤسسات الأخرى العاملة في نفس المجال. وكلما كان من السهل الحصول على التقنية المستخدمة في الصناعة، كلما كان العدد المتوقع لدخول مؤسسات جديدة منافسة كبيرا، مما يؤثر على حصص المؤسسات

الأخرى. وعادة ما يؤدي هذا إلى إفلاس أو إغلاق عدد كبير من المؤسسات مما يضر بالصناعة[155].

✓ **القوة التفاوضية للموردين:**

تحتاج المؤسسة للحصول على المدخلات اللازمة لإنتاج منتج ما، مثل المواد الخام واليد العاملة، وبالتالي لابد من توفر مورد لتلبية هذه الاحتياجات. وكلما كان الموردون أكثر قوة، كلما أثر على ربحية المؤسسة خاصة عند وجود احتكار من مورد واحد أو اتفاق بين مجموعة من الموردين على أسعار معينة.

✓ **القوة التفاوضية للعملاء:**

إن القوة الشرائية للعميل تؤثر على ربحية المؤسسة. فإذا امتلك العميل سلسلة من المنافذ لشراء بضائعه، يتشكل لديه قوة ضغط تساعده في الحصول على تسهيلات أكبر عند شراء المنتج.

المبحث الثاني: الميزة التنافسية

المطلب الأول: بناء الميزة التنافسية

1- مفهوم الميزة التنافسية:

تعتمد المزايا التنافسية على التوصل إلى اكتشاف طرق جديدة في الإنتاج، وبالتالي إنتاج سلع وخدمات ذات خصائص فريدة ومتميزة، من خلال الإدارة والمعرفة وقيام التحالفات الإستراتجية وإنشاء الترابطات الشبكية[156].

وعرف مايكل بورتر الميزة التنافسية على أنها القيمة التي تقدمها مؤسسة ما لعملائها والتي تتجاوز كلفة إنتاجها، ومدى استعداد العملاء لشرائها. كما أن القيمة العالية تنتج عن تقديم أسعار أقل من المنافسين، أو تقديم مزايا فريدة من نوعها تعوض عن ارتفاع الأسعار.

---

[155]– Michael E. Porter, The five competitive force that shape strategy, Harvard business review, 2008, pp 86-88.

[156]– J .peter Neary, competitive versus comparative Advantage, Working papers School Of Economic, University College, Dublin, 2002.

وتنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستخدمة من قبل المنافسين.

إن الميزة التنافسية تعني عدم الحاجة لميزة نسبية كي تستطيع التنافس في الأسواق العالمية، وذلك من خلال الاعتماد على التقنية، العنصر الفكري في الإنتاج، نوعية الإنتاج وفهم احتياجات ورغبات المستهلك. ويمكن التمييز بين نوعين أساسيين للميزة التنافسية، وهما ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز.

ويتم تحديد موقع المؤسسة من خلال تحديد اختيارها لأحد أنواع الميزة التنافسية، بالإضافة إلى مستوى نطاق المنافسة الذي يميز بين المؤسسات التي تستهدف شريحة واسعة من الصناعات، والشركات التي تستهدف شريحة ضيقة. ويؤكد بورتر أن تحقيق الميزة التنافسية يتطلب من المؤسسة أن تختار نوع ميزتها التنافسية ونطاقها[157].

2- الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية:

أشار Porter إلى أن التكلفة المنخفضة والتمييز يمكن اعتبارهما بمثابة إستراتيجيتين أساسيتين لخلق القيمة وتحسين المزايا التنافسية؛ بمعنى أن المزايا التنافسية تتوفر لدى المؤسسات القادرة على خلق قيمة متفوقة من خلال خفض معدلات هيكل التكلفة أو من خلال تمييز المنتج، و يتم ذلك من خلال أربعة عناصر أساسية هي:

2-1- الكفاءة :

تتجسد الكفاءة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وتقاس بكمية المدخلات المستخدمة لإنتاج وحدات معينة من المخرجات، فكلما كانت المؤسسة أكثر كفاءة قلت المدخلات المطلوبة لإنتاج مخرجات معينة، وتستطيع المؤسسة أن ترفع مستوى الكفاءة من خلال عدة عوامل هي:

- **استغلال اقتصاديات الحجم:** يقصد بها التخفيضات في تكلفة الوحدة المرتبطة بالإنتاج على نطاق واسع، فكلما استطاعت المؤسسة زيادة مخرجاتها كلما تناقصت تكاليف الوحدة كنتيجة لتوزيع التكاليف الثابتة على حجم كبير من الإنتاج.

---

[157]– Michael e. Porter, competitive advantage: creating and sustaining superior performance, 2000, p22.

- **آثار التعلم:** تعتبر بمثابة وفورات في التكلفة تنتج عن التعلم بالممارسة العملية، وهي أفضل طريقة لأداء المهام وبالتالي تزداد الإنتاجية على مدار الوقت، وتنخفض التكلفة كلما تعلم الأفراد الطريقة الأكثر كفاءة لأداء المهام.

- **تطبيق نظام التخزين اللحظي:** يقوم على فلسفة أساسها التوفير في تكاليف التخزين حيث لاتصل المواد أو السلع إلى المؤسسة إلا فور الاحتياج إليها، وبالتالي فإن الوفر في التكاليف يتحقق من زيادة معدل دوران المخزون الذي يترتب عليه تخفيض تكاليف المخزون.

- يمكن للمؤسسة استغلال أنشطة البحث والتطوير لتحقيق كفاءة أكبر وتخفيض هيكل التكلفة من خلال تصميم منتج سهل التصنيع[158].

2-2- الجودة :

إن زيادة حدة المنافسة فرض على المؤسسات التي ترغب في البقاء والاستمرار العمل على توفير منتجات/ خدمات ذات جودة عالية، ومن ثم الاهتمام بتلبية رغبات المستهلكين والحرص على إرضائهم في الوقت الذي لم يعد فيه السعر وحده العامل المحرك لسلوك المستهلك، اذ أن تأثير الجودة المرتفعة للمنتج على الميزة التنافسية ذو بعدين.

- **البعد الأول:** هو أن توفير منتجات مرتفعة الجودة يزيد من قيمتها لدى المستهلكين، وأن هذا الإدراك المدعم للقيمة يمنح للمؤسسة خيار فرض سعر أعلى لمنتجاتها.

- **البعد الثاني:** إن التأثير الثاني للجودة على الميزة التنافسية مصدره الكفاءة العالية التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى حد كبير من خلال العمل على سلامة العملية الإنتاجية، فالمنتج عالي الجودة لا يسمح للشركة فقط بتمييز منتجاتها بل يؤدي إلى خفض التكلفة أيضا مما يعزز خلق القيمة للمنتج

2-3- التحديث/ الإبداع:

يعتبر التحديث من أهم المصادر الرئيسية في بناء المزايا التنافسية، إذ يمنح للمؤسسة سواء من خلال العمليات أو من خلال المنتجات شيئا متفردا يفتقر إليه منافسوها، مما يسمح بتعزيز قيمة منتجاتها/ خدماتها وتميزها فضلا عن إمكانية فرض أسعار عالية لمنتجاتها أو خفض تكاليف منتجاتها بنسبة كبيرة مقارنة بمنافسيها.

---

[158]- بوازيد وسيلة، مقاربة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2011-2012، ص 17.

2-4- الاستجابة للعميل:

تتحقق الاستجابة المتفوقة لاحتياجات العميل متى كانت المؤسسة قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من منافسيها وبالتحديد فيما يتعلق بإشباع احتياجات عملائها، مما يؤدي إلى خلق قيمة أكبر لمنتجات المؤسسة وزيادة مستوى الولاء للعلامة. إن تحقيق الاستجابة المتفوقة للعميل يتطلب توفر ثلاثة شروط هي: التركيز على العميل، التركيز على إشباع احتياجات العملاء، التركيز على وقت الاستجابة[159].

المطلب الثاني: أنواع ومعايير الحكم على جودة الميزة التنافسية

1- أنواع الميزة التنافسية: يمكننا أن نميز بين نوعين من الميزة التنافسية، كما يلي:

- ✓ **ميزة التكلفة الأقل:**

يمكن لمؤسسة ما أن تمتلك ميزة التكلفة الأقل، إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين، وللحصول عليها يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، حيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين، يكسب ميزة التكلفة الأقل.

- ✓ **ميزة التميز:**

[159]- بوازيد وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما تكون قادرة على إنتاج سلع وخدمات ذات خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، وإن الحصول على هذه الميزة يستند إلى عوامل التفرد.

2- معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية:

تتحدد معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية بثلاث ظروف، وهي:

- ✓ **مزايا تنافسية منخفضة أو مرتفعة:**

مزايا تنافسية منخفضة: تعتمد على التكلفة الأقل لقوة العمل والمواد الخام، وهي سهلة التقليد نسبيا من قبل المنافسين.

مزايا تنافسية مرتفعة: تستند إلى تميز المنتج أو الخدمة، والسمعة الطيبة أو العلامة التجارية، والعلاقات الوطيدة مع العملاء. وتتطلب هذه المزايا توفر مهارات وقدرات عالية المستوى مثل تدريب العاملين[160].

- ✓ **عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة:**

إن اعتماد المؤسسة على ميزة تنافسية واحدة يعرضها إلى خطر سهولة تقليدها من قبل المنافسين، لذلك يستحسن تعدد مصادر الميزة التنافسية لديها لكي يصعب على المنافسين محاكاتها.

- ✓ **درجة التحسين والتطور والتجدد المستمر في الميزة:**

تقوم المؤسسات بخلق مزايا جديدة وبشكل أسرع من المنافسين لتفادي قيام المؤسسات المنافسة بتقليد أو محاكاة ميزتها التنافسية الحالية، لذلك تتجه لخلق مزايا تنافسية مبتكرة، كما يجب على المؤسسة أن تقوم بتقييم مستمر لأداء ميزتها التنافسية بالاستناد إلى المعايير السائدة

160- Michael e. porter, avantage concurrentiel des nations, inter Edition, 1993, p152.

في القطاع، ومعرفة مدى نجاحها، وبالتالي اتخاذ القرار بالاحتفاظ بها أو التخلي عنها في حال عدم التفوق على المنافسين وتحقيق الوفورات الاقتصادية[161].

المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية

إن المنظمات التي تتمكن من اكتساب ميزة تنافسية وتستمر في المحافظة عليها في ظل المنافسة الدولية هي التي تواصل التحسين والابتكار والتطوير من خلال عمليات ديناميكية متصلة، وليس من خلال إجراءات منفردة ولمرة واحدة، وكذا الالتزام بالاستثمار المستمر والمتواصل لاغتنام الفرص والعمل على تعظيم المكاسب. ولقد حدد بورتر ركائز للنظام التنافسي يساهم في صياغة المناخ الصناعي المحدد لأداء المؤسسات، وأوضح أن هذه المحددات تعمل كنظام ديناميكي متكامل تتفاعل من خلاله وتتشابك كل المحددات مع بعضها البعض، فكل محدد يؤثر ويتأثر بالمحددات الأخرى. وتنقسم محددات الميزة التنافسية إلى محددات رئيسة وأخرى مساعدة أو مكملة. وتشتمل المحددات الرئيسية على أربع عوامل هي: ظروف عوامل الإنتاج، وظروف الطلب المحلي، الصناعات المرتبطة والمدعمة، إستراتيجية المنظمة وطبيعة المنافسة المحلية. أما المحددات المساعدة فتتضمن: الدور الحكومي ودور الصدفة.[162]

1- المحددات الرئيسية:

- ✓ **عوامل الإنتاج:**

وتعتبر مدخلات ضرورية لدعم قدرة صناعية ما على المنافسة، حيث تنقسم إلى عوامل أساسية مثل: الموارد البشرية، الموارد الطبيعية، موارد رأس المال، والبنية التحتية الأساسية. وهي عوامل تكون موروثة بطبيعتها داخل الدول، وتؤدي إلى خلق ميزة تنافسية لأنه يسهل انتقالها والحصول عليها من قبل المنافسين؛ وأيضا عوامل مطورة وهي الأكثر أهمية لصعوبة الحصول عليها أو تقليدها، حيث تكتسب هذه العوامل من خلال استثمارات

---

[161]– La compétence au cœur du succès de votre entreprise, édition d'organisation, Paris, 2000, p22.

[162]– نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص 100.

مستمرة في كل من رأس المال البشري والمادي مثل: المعرفة، المهارات الخاصة، الخبرات الإدارية الحديثة، الأسس العلمية وغيرها. وحسب بورتر فإن المنافسين يختلفون من حيث مدى وفرة عوامل الإنتاج، ملاءمتها، طرق مزجها، وكذا من حيث التكلفة، ومن ثم فبقدر ما تتوفر هذه العوامل وتنخفض تكلفتها بقدر ما تكون محققة للميزة التنافسية، لكن قد يكون ذلك غير كاف ما لم ترتبط بكفاءة استخدامها وتطويرها[163].

✓ **شروط الطلب:**

يتعلق هذا المحدد بهيكل الطلب، حجمه، نموه، والآلية التي يتم بها تدويل هذا الطلب في الأسواق العالمية. إن الضغوط المستمرة من قبل المستهلكين المحليين لطلب منتجات متميزة، قد يؤدي إلى توليد ضغوط مستمرة على المنظمات وتحفيزها على المزيد من الابتكار والتجديد لتلبية احتياجات هؤلاء المستهلكين، الأمر الذي ينعكس في النهاية على تقوية وتعزيز المزايا التنافسية المتحققة للصناعة مقارنة بالمنافسين الآخرين. وتؤثر طبيعة شروط الطلب في السوق على نجاح إستراتيجية المنظمة وهو الأمر الذي يعكس حجم الابتكارات، الاختراعات، والتطورات التي تقدمها المنظمات الوطنية لتطوير منتجاتها حسب ما يلائم حجم وطبيعة الطلب المحلي، وبالتالي على المؤسسة التركيز على العناصر التالية: تركيز الطلب الداخلي، معرفة حجم الطلب وطريقة نموه، العمل على تدويل الطلب الخارجي[164].

✓ **الصناعة المغذية والمرتبطة:**

للصناعات المرتبطة والمغذية دور هام في قدرة الصناعة على المنافسة الدولية. وهذا يعني بأنه يجب أن تكون للدولة صناعات ذات مستوى عالمي تكون مرتبطة ومساندة لبعضها البعض، الأمر الذي يساهم في إثراء الميزة التنافسية للدولة في أنشطة أو صناعات محددة أو في أجزائها. والصناعات المرتبطة هي تلك التي تشترك معا في التقنيات والمدخلات، وقنوات التوزيع والعملاء، أو تلك التي تقدم منتجات متكاملة.

---

[163]– بوازيد وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

[164]– حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور بالوادي، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص 65.

أما الصناعات المغذية أو المساندة فهي التي تمد الصناعات محل الدراسة بالمدخلات اللازمة للإنتاج. ويمثل تواجد الصناعة كجزء من تجمعات صناعية عنقودية عاملا أساسيا بل ومن أهم العوامل في تحقيق الميزة التنافسية دوليا، حيث أن المنافسة تتأثر بوجود التجمعات من خلال زيادة إنتاجية المنظمات المكونة للعنقود وزيادة قدرتها على الابتكار، مما يؤدي إلى زيادة الإنتاجية في المستقبل وتشجيع إقامة منظمات جديدة في التجمع العنقودي. ويتوقف كل ذلك على مدى توفر هذه الصناعات المساندة لبعضها البعض وعلى مدى كفاءتها وعلى درجة الارتباط فيما بينها.[165]

✓ **إستراتيجية هيكل المنظمة والمنافسة:**

لا يوجد نظام إداري مقبول شامل، حيث تنتج تنافسية صناعية معينة مع تجمع ما بين طرق الإدارة والتنظيم من جهة، ومن جهة أخرى مصادر الميزة التنافسية في الصناعة نفسها، كما أن هناك ترابط بين المنافسة المحلية القوية وخلق استمرارية ميزة تنافسية في أي صناعة.

2- المحددات المساعدة:

✓ **دور الصدفة:**

تلعب الأحداث العفوية أو التلقائية التي تحدث بمحض الصدفة دورا هاما في تنافسية ونجاح كثير من الصناعات بالرغم من ضآلة أثرها، حيث أنها في الغالب تقع خارج إطار قوة المؤسسات وقوة الدولة أيضا وسيطرتها. وتأتي أهمية الصدفة فيما ينتج عنها من خلق فجوات أو ثغرات تسمح بحدوث تغيرات في الوضع التنافسي.

✓ **دور الحكومة:**

تلعب الحكومة دورا فعالا باعتبارها من المحددات المساعدة في خلق ميزة تنافسية دولية من خلال التأثير بصورة ايجابية أو سلبية على باقي المحددات. وينبغي الإشارة إلى أن دور الحكومة لا يجب أن يبقى ساكنا بل يجب أن يكون ديناميكيا متكيفا مع تطور الميزة التنافسية .

---

[165]– نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سبق ذكره، ص 100.

المطلب الرابع: مصادر الميزة التنافسية

يمكن التمييز بين ثلاثة مصادر للميزة التنافسية، وهي التفكير الاستراتيجي والإطار الوطني ومدخل الموارد، وذلك كما يلي:

1- التفكير الاستراتيجي:

تستند المؤسسات إلى إستراتجية معينة للتنافس بهدف تحقيق أسبقية على منافسيها من خلال الحصول على ميزة أو مزايا تنافسية. وتعرف الإستراتجية على أنها القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف محددة، والتي تتوقف على درجة تحقيقها نجاح أو فشل للمؤسسة.

وصنف بورتر استراتجيات التنافس إلى ثلاثة أصناف، وهي:

- ✓ **إستراتيجية قيادة التكلفة:**

تهدف هذه الإستراتيجية إلى الإنتاج أقل بالمقارنة مع المنافسين، ومن بين الدوافع التي تشجع المؤسسة على تطبيقها توفر اقتصاديات الحجم الكبير، وجود فرص مشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة، ومشترين واعين بالسعر.

- ✓ **إستراتجية التميز والاختلاف:**

يمكن للمؤسسة أن تتميز بمنتجاتها عن المؤسسات المنافسة من خلال تقديم أشكال مختلفة للمنتج، أو سمات خاصة بالمنتج، أو قطع تبديل، أو جودة متميزة، أو ريادة تقنية، أو خدمات متعددة. وتتزايد درجات نجاح هذه الإستراتيجية بزيادة تمتع المؤسسات بالمهارات والكفاءات التي يصعب على المنافسين محاكاتها[166].

- ✓ **إستراتجية التركيز أو التخصص:**

---

[166]- بني هاني جهاد، استراتجيات العمليات وأثرها على الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، 2004، ص 62.

تهدف هذه الإستراتجية إلى بناء ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق، من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من المستهلكين، أو التركيز على سوق جغرافية محددة، أو التركيز على استخدامات معينة للمنتج، وتعتمد على إفتراض أساسي هو امكانية قيام المؤسسة بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل هذه الاسترتيجية من خلال إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج، أو من خلال التمييز والتكلفة معا[167].

2- الإطار الوطني:

إن الإطار الوطني الجيد للمؤسسات يتيح لها الحصول على ميزة أو عدة مزايا تنافسية، لذلك نجد أن مؤسسات بعض الدول متفوقة في قطاع نشاطها عن بعض المؤسسات في الدول الأخرى. بحيث تمتلك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية للصناعة والمتمثلة في الموارد البشرية، المادية، المعرفية، المالية، والبنى التحتية. كما أن توفر هذه العوامل يلعب دورا مهما في الحصول على ميزة تنافسية.

3- مدخل الموارد:

إن الحصول على الموارد والكفاءات بالجودة المطلوبة وحسن استثمارها يضمن وبشكل كبير نجاح المؤسسة، ويمكن التمييز بين الموارد التالية:

- ✓ **الموارد الملموسة:**

تصنف الموارد الملموسة إلى ثلاثة أنواع، وهي:

- **المواد الأولية:**

إن المواد الأولية لها تأثير بالغ على جودة المنتجات، لذلك يجب على المؤسسات أن تحسن اختيار ورديها والتفاوض على أسعارها وجودتها.

- **معدات الإنتاج:**

---

[167]– الجندي نوال أحمد، تفعيل دور أساليب المحاسبة الادارية في ادارة تكاليف سلسلة التوريد، مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، العدد 04، 2006، ص24.

تعتبر معدات الإنتاج من أهم أصول المؤسسة، والتي تحقق القيمة المضافة الناتجة عن تحويل المواد الأولية إلى منتجات. لذلك يجب على المؤسسة ضمان سلامتها، تشغيلها وصيانتها، بهدف استمرار الإنتاج بفعالية لأطول وقت ممكن[168].

– **الموارد المالية:**

تسمح الموارد المالية بخلق منتجات جديدة وطرحها في السوق وفتح قنوات جديدة للتوزيع. لذلك يجب على المؤسسة تحقيق التوازن المالي وتحافظ عليه بهدف تعزيز موقفها التنافسي وتطويره على المدى البعيد.

✓ **الموارد غير الملموسة:**

– **الجودة:**

تسعى المؤسسة إلى حجز حصص سوقية كبيرة بالاعتماد على الجودة، والتي تشير إلى قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية توقعات المستهلك أو تزيد عنها. وتهدف المؤسسة إلى تحقيق الجودة الشاملة من أجل الحصول على مزايا تنافسية ودخول السوق الدولية وكسب ثقة العملاء.

– **التقنية:**

إن العامل التقني من أهم الموارد الداخلية القادرة على إنشاء الميزة التنافسية، بحيث يستمد أهميته من مدى تأثيره على الميزة التنافسية، وعلى المؤسسة اختيار التقنية المناسبة لها والتي تجعلها تتقدم على منافسيها.

– **المعلومات:**

يجب على المؤسسة أن تكون على دراية بالبيئة التنافسية التي تعمل فيها، والتي تلعب فيها المعلومات دورا مهما في اكتشاف خطط المنافسين وتحركاتهم ومتغيرات الأسواق، مما يسمح للمؤسسة باتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.

– **المعرفة:**

---

[168]– رضا صاحب أبو آل علي وسنان كاظم الموسوي، وظائف المنظمة المعاصرة، دار الوراق للنشر، الأردن، 2001، ص92.

تتضمن المعرفة المعلومات التقنية والعلمية والمعارف الجديدة المختصة بنشاط المؤسسة، والتي تستمدها من مصادر متعددة مثل القدرات الإبداعية بشكل مستمر مما يسمح بخلق مزايا تنافسية.

- **أسلوب العمل:**

معرفة أسلوب العمل تأتي نتيجة التجربة المكتسبة، أي الدرجة العالية من الإتقان مقارنة مع المنافسين في مجالات الإنتاج، التنظيم، والتسويق، وبالتالي اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية فريدة[169].

✓ **الكفاءات:**

تعتبر الكفاءات أصل من أصول المؤسسة، لأنها ذات طبيعة تراكمية، وهي صعبة التقليد من قبل المنافسين، وتصنف الكفاءات إلى نوعين:

- **الكفاءات الفردية:**

تمثل الكفاءات الفردية حلقة وصل بين الخصائص الفردية والمهارات التي تم الحصول عليها من أجل الأداء الأفضل لمهام مهنية محددة، مثل أن يكون الفرد حيويا، يقوم بما يجب عليه القيام به، سريع التعلم، يملك مهارة اتخاذ القرار وقيادة المجموعة وغيرها. ويمكن للمؤسسة الحصول على الكفاءات الفردية بالاستناد إلى معايير موضوعية ودقيقة في عملية التوظيف، وبشكل يتماشى مع المناصب التي سوف يشغلونها.

- **الكفاءات الجماعية أو المحورية:**

تدعى أيضا بالكفاءات المتميزة أو القدرات، وتعرف على أنها المهارات الناجمة عن تظافر وتداخل بين المجموعات من أنشطة المؤسسة، حيث تسمح هذه الكفاءات بإنشاء موارد جديدة لها، فهي لا تحل محل الموارد بل تسمح بتطويرها. وتدعى الكفاءات بالمحورية لأنه

---

[169]- حجاج عبد الرؤوف، مرجع سبق ذكره، ص53.

يتوقف عليها بقاء المؤسسة أو تطورها أو انسحابها[170]، ويجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- تمكن من الوصول إلى عدة أسواق.
- تساهم بشكل مباشر في قيمة المنتج النهائي.
- يصعب تقليدها من قبل المنافسين.

المبحث الثالث: واقع التنافسية في الجزائر

لقد اتخذت الجزائر مجموعة من السياسات من اجل إحداث التنمية الوطنية وتدعيم المؤسسات الوطنية، وذلك بغرض إنشاء بيئة تنافسية باستطاعتها مجابهة التغيرات التي يشهدها عالمنا المعاصر، والمتمثلة أساسا في الانفتاح الخارجي وإزالة كافة القيود الجمركية من جهة وقيام التكتلات الاقتصادية من جهة أخرى (العولمة وترابط العلاقات)، وسوف نقوم فيما يلي بعرض أهم الإصلاحات المباشرة وغير المباشرة التي تم تنفيذها من أجل دعم

---

[170]-Hocine Rahim,"Management de savoir et stratégies d'innovation dans les PME Algériennes", Revue économie et mangement, Université Abou bakr Belkaid - Tlemcen, N°03, Mars 2004, pp 236-237.

تنافسية المؤسسات والقيود المفروضة على المؤسسات وما ترتب عنها، وذلك من خلال عرض مؤشرات التنافسية للمستوى الكلي للاقتصاد الجزائري.

المطلب الأول: الإصلاحات المباشرة لدعم تنافسية المؤسسات الجزائرية

من أجل تدعيم تنافسية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية اتخذت الحكومة مجموعة من السياسات حول كيفية عمل المؤسسات الوطنية وكيفية مساعدتها في حدود الدور الجديد الذي وضعه الغرب للدولة والمتمثلة في:

1- استقلالية المؤسسات:

نتيجة سيادة شعور عدم جودة النظام الاشتراكي وتعرض الجزائر لأزمة اقتصادية نتيجة انهيار أسعار المحروقات في منتصف الثمانينات من القرن الماضي والضغوط الخارجية الصادرة عن كل من FMI وBM والمطالبة بتحرير الاقتصاد الجزائري من احتكار الدولة، قامت الحكومة الجزائرية بإصدار الميثاق الوطني سنة 1986 الذي يهدف إلى دعم استقلالية المؤسسات العمومية لأن هذه الأخيرة كانت تعتبر كأداة لتحقيق الإستراتجية التنموية بعيدا عن مفهوم المؤسسة الاقتصادية التي تسعى لتحقيق الرشاد الاقتصادي[171]. وقد دعم هذا الميثاق استقلالية المؤسسات من حيث:

- ✓ **وجود ذمة مالية مستقلة:**

والتي يترتب عنها أيضا الأخذ بسياسية التمويل الذاتي وذلك عن طريق الاعتماد على الموارد الخاصة بالمؤسسة وفوائض أرباحها دون تدخل الدولة.

- ✓ **التمتع بالأهلية القانونية المستقلة:**

بحيث تتمكن المؤسسة من التعاقد بكيفية مستقلة بواسطة أجهزتها وبمقتضى قانونها الأساسي.

---

[171]– لمياء زكري وفضيلة عكاشة، آثار الانفتاح الاقتصادي على مسار الإصلاحات السياسية بالجزائر، ملتقى وطني حول التحولات السياسية وإشكالية التنمية في الجزائر واقع وتحديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 16-17 ديسمبر، 2008، ص 2.

ولقد دعمت هذه الاستقلالية عن طريق إصدار القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الصادر سنة 1988، والذي أعطى نوع من المرونة في التسيير، وذلك عن طريق النقاط التالية[172]:

- الإعداد بحرية لهيكلها التنظيمي.
- تحديد أسعار أكثر تعبيرا واختيار قنوات التوزيع.
- حرية اختيار الاستثمارات خاصة في حالة التمويل الذاتي.
- رفض أي تدخل رسمي أو غير رسمي في تسييرها إلا الذي ينص عليه القانون التجاري.

كما تم تحديد صفة المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتي عرفت على أنها شركة مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة، حيث تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة الأسهم أو الحصص، على أن تكون هنالك استقلالية بين ملكية رأس المال وصلاحيات الإدارة والتسيير، حيث تنوب صناديق المساهمة للدولة في أداء أدوار المالك لرأسمال المؤسسة، هذا باعتبارها مؤسسات مالية اقتصادية تلعب دور وسيط بين المؤسسات العمومية والدولة[173].

2- خصخصة المؤسسات :

لتدعيم الإجراءات الخاصة باستقلالية المؤسسات قامت الحكومة الجزائرية بتبني برنامج للخصخصة، والذي يهدف إلى زيادة الكفاءة والإنتاجية ومعالجة النقائص التالية[174]:

✓ عدم تمكن السلطات العمومية من منع التراكم المتزايد لخسائر المؤسسات العامة، لأن الكثير من هذه المؤسسات لم تتمكن من تقرير أسعار منتجاتها بحرية واستمرت في الحصول على الائتمان بسهولة من البنوك التجارية.

---

[172]- فرحات غول، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية (حالة المؤسسات الجزائرية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005- 2006، ص312.

[173]- مهدي عيسي بن صالح ، ملامح هيكلة المؤسسات الشبكية، مجلة الباحث، العدد 30، ورقلة، 2004 ، ص9.

[174]- فالح أبو عمارية، الخصخصة وتأثيراتها الاقتصادية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص33.

✓ عدم شمول الإصلاحات على إعادة الهيكلة الفعلية للمؤسسات العامة، وقد عملت الحكومة في المراحل الأولى من عملية التحول إلى اقتصاد السوق على هيكلة المؤسسات العامة بمنح المؤسسات استقلال مالي تدريجيا وإعادة تأهيل المالي في شكل إعفاء من الديون المستحقة، ومبادلة السندات الحكومية بالديون عديمة الأداء المستحقة للبنوك التجارية. ولذلك أصدرت الحكومة قانون الخصخصة لسنة 1995 الذي يهدف إلى تحويل ملكية المؤسسات بصفة كلية أو جزئية إلى الخواص، سواء كانوا محليين أو أجانب، ومن أجل التنفيذ السليم لعملية الخصخصة تم إنشاء ثلاث هيئات مسؤولة عنها وهي:

- **وزارة المساهمات وتنسيق الاستثمارات:**

تعمل على تقدير قيمة المشاريع أو الأصول المعروضة للبيع ودراسة العروض المقدمة وإعطاء تقرير مفصل إلى لجنة مراقبة الخصخصة في إطار سري.

- **المجلس الوطني لمساهمات الدولة:**

يتمثل دوره الأساسي في كونه مكلف بتحديد إستراتجية شاملة فيما يتعلق بمشاركة الدولة في الخصخصة، ووضع قيود، تنفيذ سياسات وبرامج متعلقة بمشاركات الدولة في تحديد والموافقة على السياسات والبرامج الخاصة بخصخصة المؤسسات العمومية، مع الفحص والمصادقة على ملفات الخصخصة، فهي بمثابة لجنة تضمن متابعة عمليات الخصخصة[175].

- **مجلس الخصخصة (لجنة مراقبة عمليات الخصخصة):**

يتمثل دورها في السهر على احترام قواعد الشفافية والسلامة والعدالة في سير عمليات الخصخصة. ولكن بالرغم من كل الإجراءات المتخذة من طرف الحكومة إلا أن عمليات الخصخصة اعترتها العديد من المشاكل، والمتمثلة في[176]:

- غياب معايير واضحة لتحديد المؤسسات القابلة للبقاء أو الخصخصة.
- غياب الإدارة السياسية الواضحة.
- ضعف القطاع الخاص خلف مخاوف من الخصخصة.
- نشوء مشاكل خاصة بالتكفل بالعمال المسرحين.

---

[175]– Ministère délégué a la participation et a la promotion de l'investissement, investir en Algérie.

[176]– عبد الله علي، دور الحكومة في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسات الوطنية، مجلة الباحث، العدد 06، الجزائر، 2008، ص84.

ومن أجل تدعيم عملية الخصخصة تم إصدار مرسوم جديد سنة 2001، يهدف إلى تحديث وتعديل الإطار التنظيمي للخصخصة، بفتح المجال أمام الاستثمار ليشمل كافة الأنشطة الاقتصادية، كما تم إنشاء هيئتين للاستثمار هما المجلس الوطني للاستثمار والوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، ومن خلال هاتين الهيئتين أخذت مسألة الخصخصة بعدا جديدا، وذلك بكون الهيئتين تنتميان إلى أعلى سلم تنظيمي في السلطة التنفيذية ألا وهي رئاسة الحكومة وهذا ما جعل بيئة الاستثمار تبدو من الناحية النظرية والشكلية أكثر تأهيلا مما مضى، إلا أن منح الحكومة مزايا للمؤسسات الأجنبية معادلة للمؤسسات الوطنية الخاصة أضفى ضغطا على القدرات التنافسية للمؤسسات الوطنية[177].

3- تأهيل المؤسسات الاقتصادية:

سعيا من الحكومة الجزائرية إلى تأهيل مؤسساتها والرفع من تنافسيتها لمواجهة تحديات انفتاح السوق والعولمة التي ترتبت عنها منافسة عالمية شرسة، قامت الحكومة بإنشاء سياسة تأهيلية محكمة ومدروسة، تقود المؤسسات الجزائرية إلى العمل وفقا للمعايير والمواصفات الدولية للجودة مع الاعتماد على موارد بشرية مؤهلة وطرق تسيير عصرية، عدا ذلك فإن الاقتصاد الجزائري سيصبح سوقا للبضائع الأجنبية بمختلف أنواعها نتيجة الانفتاح الخارجي، وهو ما يعني القضاء على المؤسسات الوطنية التي لم تستعد لهذه المرحلة. ولذلك باشرت وزارة الصناعة طبقا لبرنامج الحكومة، ببرنامج قيادي ممول من مخصصات الميزانية منذ 1996 وبمشاركة برنامج الأمم المتحدة للتنمية ووكالة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية وبعض البلدان الأخرى المقرضة، الذي سمي بالبرنامج المتكامل للدعم والاستشارة لإعادة هيكلة الصناعة وتقويم المؤسسات الصناعية في الجزائر، ولإتمام البرنامج بنجاح تم إنشاء عدة هيئات تسهر على تنفيذه بطريقة منظمة ومنسقة ووفقا للأهداف المسطر لها، ويمكن حصر هذه الهيئات فيما يلي:

---

[177]- شيبي عبد الرحيم وشكوري محمد، معدل الاستثمار الخاص بالجزائر"دراسة تطبيقية"، المؤتمر الدولي حول القطاع الخاص في التنمية وتقييم واستشراف، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 23 -25 مارس، ص ص 7-8.

✓ **وزارة الصناعة(المديرية العامة لإعادة الهيكلة الصناعية):**

تتكفل الوزارة بوضع وتنسيق الإجراءات القانونية والمالية لصندوق ترقية التنافسية الصناعية، مع تعريف الشروط التقنية والمالية والتشريعية لسير برنامج التأهيل، كما تتكفل بتسيير الأمانة التقنية للصندوق، فهي المعنية بفحص الملفات المقدمة، وتشكيلها بصفة نهائية لتسليمها إلى اللجنة.

✓ **صندوق ترقية التنافسية الصناعية:**

أنشئ سنة 1999 والهدف منه إعطاء الدعم المالي لحركات التأهيل[178]، من خلال مساهمته بمنح المساعدات المالية للمؤسسات على النحو التالي:

- **مساعدات مالية للمؤسسات:**

والتي تغطي جزء من المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل:

- القيام بالتشخيص الاستراتيجي الشامل وإعادة مخطط التأهيل.
- القيام بالاستثمارات اللامادية، والتي تدخل ضمن إطار برنامج التأهيل (تكوين المسيرين في المؤسسات، التدريب على استعمال التكنولوجيات الحديثة وتطبيق برامج الإعلام الآلي، البحث والتطوير...الخ)، وكل هذا يساهم في تحسين المنافسة الصناعية.
- القيام بالاستثمارات المادية، والتي تدخل في إطار برنامج تأهيل (شراء التجهيزات، معدات الإنتاج....الخ)، والتي تساهم بدورها في تحسين التنافسية الصناعية[179].

- **مساعدات مالية لهيئات الدعم :**

وذلك من أجل تغطية المصاريف المرتبطة بما يلي:

---

[178]- فرحات غول، مرجع سبق ذكره، ص ص 382-385.

[179]- نجار حياة وزغيب مليكة، اشكالية تأهيل المؤسسات الاقتصادية بين العصرنة والعولمة، نظرة مستقبلية، الملتقى الدولي حول المؤسسة الاقتصادية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23 أفريل 2003، ص 05.

- العمليات الموجهة نحو تحسين محيط المؤسسات الإنتاجية والخدمية، خاصة تحسين الجودة والمواصفات والملكية الصناعية والتكوين والبحث والتطوير، مثل المعهد الجزائري للملكية الصناعية.
- كل العمليات والإجراءات المرتبطة ببرامج تحسين وتطوير مناطق النشاطات.
- تنفيذ برامج التكوين الموجهة لمسيري المناطق الصناعية والنشاطات.
- الحركة الهادفة إلى تطوير التنافسية الصناعية.

✓ **اللجنة الوطنية للتنافسية الصناعية:**

تم تشكيل هذه اللجنة سنة 2000، وهي مكلفة بإنجاز الإشعارات الخاصة بالمساعدات الممنوحة للمؤسسات وتمويل العمليات المرتبطة بمحيطها، وبصفة أدق تتمثل مهمة اللجنة فيما يلي:

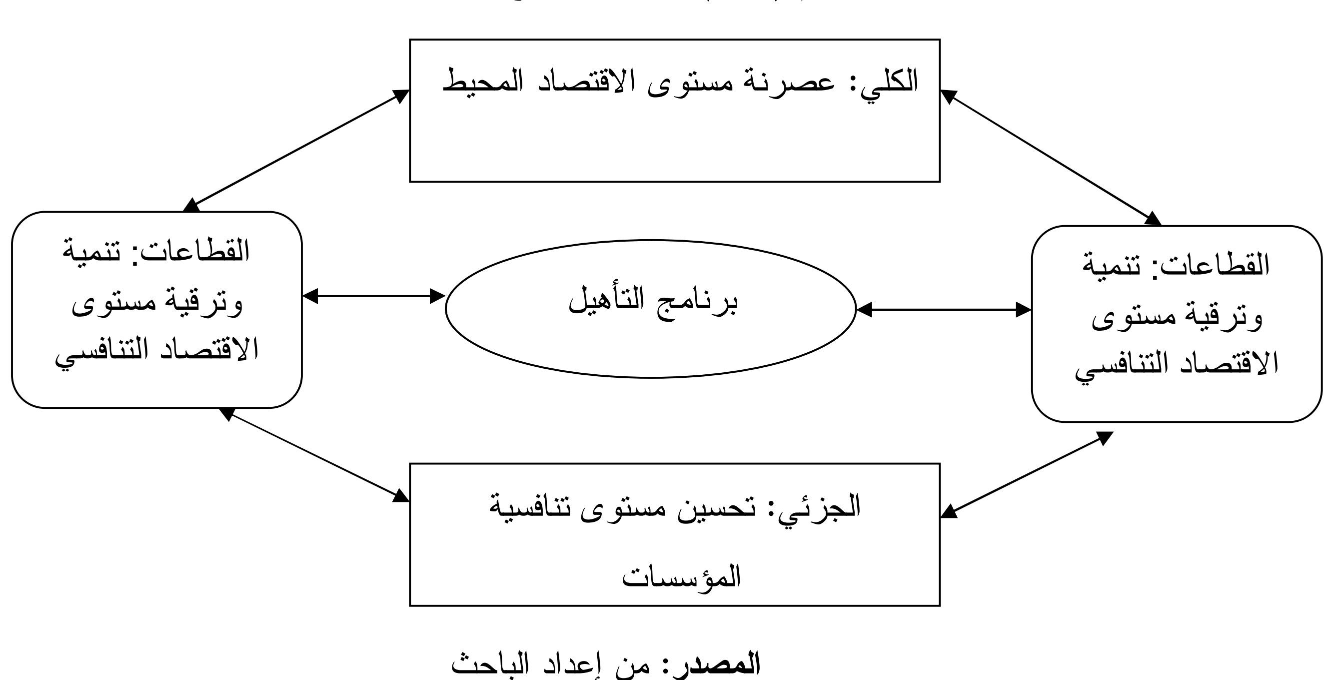
- تحديد العمليات المناسبة للمساعدات والمعدلات والقيم المطبقة.
- انتهاج نماذج تقييم الطلبات والإجراءات للاستفادة من المساعدات.
- إعداد اتفاقية نمطية بين وزارة الصناعة والمؤسسات المستفيدة.
- فحص الطلبات المقدمة من قبل المؤسسات المرشحة للحصول على مساعدات مالية للعمليات التي تقوم بها من أجل تحسين تنافسيتها.
- فحص طلبات التمويل للمصاريف المرتبطة بتحسين محيط المؤسسات الإنتاجية أو الخدمية.
- اقتراح كل عمل من شأنه أن يساهم في تحسين التنافسية الصناعية.
- تحديد طبيعة ومبالغ المساعدات ومتابعة ناجعة للمؤسسات المستفيدة.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ممثلين آخرين لديهم علاقة بتأهيل المؤسسات، والمتمثلين في هيئة أو تنظيم أو مؤسسة أو شخص، الذين يهدفون إلى تطوير المؤسسات الاقتصادية ومن بينهم:

- مركز الموارد التكنولوجية المتخصصة.
- المكاتب الهندسية والدراسات والمستشارين.
- هياكل المختصين في الجودة.
- البورصة والمناولة.
- الهياكل البنكية الكلاسيكية، المختصين في الوساطة المالية والبورصة ورأس مال المخاطرة.
- وكالة ترقية ودعم الاستثمار والهيئات الخاصة بالخصخصة.

وبهذا فإن آليات التأهيل هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يتخذها القطاع قصد تحسين موقع المؤسسات في إطار اقتصاد تنافسي[180]، وبهذا فإن البرنامج لا يتعلق بجانب الإدارة والتسيير وإنما يخص أيضا المحيط العام المرتبط بالمؤسسات، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-1): أهداف برنامج تأهيل المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث

[180]- بوزيان عثمان، قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: متطلبات التكيف وآليات التأهيل، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 17-18 أفريل، 2006، ص ص 744-745.

المطلب الثاني: الإصلاحات الاقتصادية غير المباشرة لدعم تنافسية المؤسسات

إن أغلبية الإصلاحات المباشرة السابق ذكرها ضرورية من أجل دعم تنافسية المؤسسات الوطنية إلا أنها غير كافية، ومن أجل زيادة درجة تنافسيتها قامت الدولة بإصلاحات في مجالات متعددة، وهي:

1- إصلاحات القطاع المالي:

من أجل الاعتماد على قوى السوق والمنافسة، كان لزاما القيام بتعديلات على القطاع المالي ليلعب دورا كبيرا في تعبئة الموارد وتخصصها وعدم اقتصاره على نقل الأموال من الخزينة إلى المؤسسات، ومن أهم التعديلات التي طرأت عليه صدور قانون النقد والقرض وذلك سنة 1990، والذي أعاد هيكلة النظام المصرفي عن طريق إجراء إصلاحات خاصة بتسيير البنك المركزي وصلاحياته كما هو موضح فيما يلي:

- ✓ منح البنك المركزي استقلالية عن وزارة المالية وتكليفه بتسيير السياسية النقدية.
- ✓ إنشاء مجلس النقد والقرض الذي كان بمثابة السلطة النقدية المسؤولة عن صياغة سياسات قرض النقد الأجنبي والدين الخارجي والسياسات النقدية[181].
- ✓ إرساء مبدأ توحيد المعاملة بين المؤسسات الخاصة والعامة بالنسبة لإمكانية الحصول على القروض وإعادة التمويل من البنك المركزي وأسعار الفائدة بينما أصبحت الأوراق المالية من القطاعين تخضع لنفس معايير الأهلية.

وزيادة على ما سبق تم إدخال إصلاحات إضافية في سنتي 1991 و1992، والتي من بينها فرض حد أقصى على الحجم الكلي لإعادة التمويل من البنك المركزي للبنوك التجارية، بينما أزيلت الحدود القصوى على ما تقدمه البنوك التجارية من ائتمان إلى بقية الاقتصاد كما كان الحال بالنسبة لمعدلات إعادة الخصم لقطاعات محددة، من خلال إدخال البرمجة المالية مع استمرار اعتماد السياسة النقدية على الأدوات التالية:

---

[181]– فرحات غول، مرجع سبق ذكره، ص 314.

- ✓ فرض حدود قصوى على الائتمان المصرفي المقدم للمؤسسات وعلى كمية اعادة الخصم من جانب البنوك
- ✓ فرض حدود قصوى على صافي الائتمان المصرفي المقدم إلى 23 مؤسسة عامة كبيرة تخضع لإعادة الهيكلة المالية .
- ✓ فرض حدود قصوى فرعية على إعادة خصم الائتمان المصرفي المقدم في هذه المؤسسات.
- ✓ فرض حدود قصوى تقديرية على تدخلات بنك الجزائر في سوق المعاملات النقدية بين البنوك.

لكن في سنة 1992 بدأ الاعتماد تماما على إعادة تمويل الاقتصاد، وتوقف بنك الجزائر عن فرض حدود قصوى ائتمانية على قرض البنوك التجارية. وفي إطار الاتفاقية الموقعة مع صندوق النقد الدولي في كل من سنة 2004 و2005[182]، والتي تهدف إلى التحكم في التضخم، وذلك بالاعتماد على استخدام أدوات السياسة النقدية القائمة على اعتبارات السوق، وتحرير أسعار الفائدة والتحرير التدريجي لمعاملات الحساب الجاري والرأسمالي واعتماد سياسة أكثر مرونة تجاه سعر الصرف، حيث تم إدخال قواعد الحيطة والحذر في المعاملات البنكية بهدف حث البنوك التجارية على ترشيد القرض.

2- تحرير التجارة الخارجية:

لم تكن الخطوات الأولى خاصة بتحرير التجارة الخارجية نابعة من الحكومة الجزائرية بل كانت نتيجة ضغوط من FMI وBM، ولقد بدأ أول تحرير فعلي لها سنة 1991،

---

[182]– M.Belkacem Hacene Bahloul , réforme du système bancaire en Algérie pour un développement durable, l’association nationale des économistes algériens.

حيث تم إصدار تعليمات تتضمن شروط وقواعد تحويل عمليات الاستيراد وتحديد مجال تدخل عملاء الاستيراد الجزائريين حاليا من القيود الكمية بعد توقف الحظر المفروض على بعض السلع الموقوفة مؤقتا حتى نهاية 1994، بالإضافة إلى عشر سلع أساسية معظمها من المواد الغذائية الأساسية المدعمة والتي ألغيت القيود عليها بنهاية عام 1999، كما تم تدعيم هذا البرنامج التدريجي لتحرير التجارة الخارجية بتخفيض المعدل الأقصى للرسم الجمركي على الواردات إلى 50% في عام 1996 ثم إلى 45% ابتداء من 1 يناير 1997، وإلغاء ما يقارب 20 بندا متعلق بالصادرات.

كما دعمت أيضا تحرير التجارة الخارجية بتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر والدخول في اتفاقيات شراكة مع الاتحاد الأوروبي، والسعي من أجل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، ولقد جاءت كل هذه الإصلاحات بغية جلب التكنولوجيا المتطورة وإلغاء احتكار السوق المحلي من طرف المؤسسات الوطنية سواء العامة أو الخاصة، وهذا بغرض زيادة فعاليتها. إلا أن هذا التحرير لم يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوب الوصول إليها، بحيث نجد أن أغلبية الاستثمار الأجنبي المباشر القادم إلى الجزائر يتمثل في مؤسسات تتمثل في الصناعات الملوثة للبيئة، مثل الصناعات النفطية[183]، كما أن دخول الجزائر في اتفاقيات شراكة أوروبية ترتب عنه تخوف على القدرة التنافسية للمؤسسات الوطنية وأن تصير السوق الجزائرية سوق للمنتجات الكورية والصينية ...إلخ، ففي تصريح لسفير الاتحاد الأوروبي إلى الجزائر في سنة 2008 قال فيه أن حصة أوروبا في السوق الجزائرية انخفضت بنسبة 45%منذ بدء سريان اتفاقية الشراكة في سبتمبر 2005، والسبب هو المنتجات الصينية التي تتميز بميزة تنافسية في السعر، إلا أنها عبارة عن منتجات مقلدة، وهذا ما ينشئ منافسة غير عادلة اذ لابد إجراء المزيد من المناقشات بين الاتحاد الأوربي والجزائر.

ومن أجل التخلص من كل هذه الأضرار السلبية، فإن الجزائر تقوم بحماية سوقها المحلي كما لاحظنا بالرغم من سيادة نظريات آدم سميث التي تنادي بالحرية الاقتصادية، إلا أن الدول الغربية المتطورة اقتصاديا آنذاك لم تعتمد عليها ولجأت إلى سياسات الحماية، وبذلك

---

[183]- نوري منير ولجلط ابراهيم، امكانية التصدير خارج المحروقات، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربي، جامعة الشلف، 08-09 نوفمبر 2010، ص09.

تمكنت من تدعيم قدرتها التنافسية، وإذا كان هنالك ضرورة لتحرير التجارة الخارجية فعلى الجزائر أن تقوم بتحريرها مع دول تتقارب معها من ناحية المستوى الاقتصادي، مثلا: إجراءات اتفاقيات شراكة مع دول إفريقيا، انضمام الجزائر إلى اتفاقية عربية مع التفعيل الجيد لهذه الاتفاقيات.

المطلب الثالث: السياسات المحددة للمنافسة في السوق الجزائرية

منذ بداية القرن بدأت الجزائر تهتم بالسياسات التي من شأنها أن تنشئ سوق منافسة عادلة تساهم في تدعيم القدرات التنافسية للمؤسسات الوطنية والقضاء على الاحتكارات مع ضمان حماية المستهلك من كل أوجه الغش، ومن بين أبرز تلك السياسات نجد:

1- قانون المنافسة لسنة 2003:

لقد جاء هذا القانون بغرض تحديد شروط ممارسة المنافسة في السوق وتفادي الممارسات المقيدة للمنافسة ومراقبة التجمعات الاقتصادية، قصد زيادة الفاعلية الاقتصادية وتحسين ظروف معيشة المستهلكين[184]، ولقد شمل هذا القانون تحديد ما يلي:

- ✓ **حرية الأسعار:**

في نطاق سياسات التحرير المتبعة من طرف الدولة الجزائرية تم تحرير الأسعار بشكل كبير، والبداية كانت بمراجعة نظام الأسعار من خلال قانون 89-12 المتعلق بالأسعار. وقد تم ترك تحديد السعر إلى قواعد المنافسة في السوق، مع إمكانية قيام الدولة بتقنين أسعار السلع والخدمات ذات الطابع الاستراتيجي، كما يمكن اتخاذ تدابير استثنائية للحد من ارتفاع الأسعار، أو تحديد الأسعار في حالة الارتفاع المفرط الناتج عن اضطراب في السوق[185]، أو كارثة أو صعوبات في التموين داخل قطاع معين أو منطقة جغرافية معينة أو في حالة الاحتكارات الطبيعية، على أن تتجاوز هذه التدابير الاستثنائية مدة أقصاها 6 أشهر بعد أخذ رأي مجلس المنافسة.

---

[184] – الجريدة الرسمية الجزائرية، أمر رقم 03-03 يتعلق بالمنافسة، مؤرخ في 19 جويلية 2003.

[185] – بطاهر علي، سياسات التحرير والاصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 01، جامعة الشلف، 2004، ص 197.

✓ **الممارسات المقيدة للمنافسة:**

تحظر الممارسات والأعمال المدبرة والاتفاقيات الصريحة والضمنية عندما تهدف إلى عرقلة حرية المنافسة أو الحد منها أو الإخلال بها في السوق أو في جزء جوهري منها، وحظر أي تعسف ناتج عن وضعية هيمنة على السوق أو احتكار السوق أو جزء منه بغرض:

- الحد من دخول السوق أو ممارسة النشاطات التجارية فيه.
- تقليص ومراقبة الإنتاج أو منافذ التسويق أو الاستثمارات أو التطور التقني.
- اقتسام الأسواق أو مصادر التموين.
- عرقلة تحديد الأسعار حسب قواعد السوق بالتشجيع المصطنع لارتفاع الأسعار أو انخفاضها.
- تطبيق شروط غير متكافئة تجاه الشركاء التجاريين، مما يحرمهم من منافع المنافسة.
- إخضاع إبرام العقود مع الشركاء لقبولهم خدمات إضافية ليس لها صلة بموضوع هذه العقود سواء بحكم طبيعتها أو بحكم الأعراف التجارية.

كما يحظر على كل مؤسسة التعسف في استغلال وضعية التبعية لمؤسسة أخرى بصفتها زبونا أو ممونا إذا كان ذلك يخل بالمنافسة، ويتمثل هذا التعسف بالخصوص في:

- رفض البيع بدون مبرر شرعي أو البيع المشروط باقتناء كمية دنيا.
- البيع التمييزي أو الإلزام بإعادة البيع بسعر أدنى.
- قطع العلاقات التجارية بمجرد رفض المتعامل الخاضع لشروط تجارية غير مبررة.
- كل عمل آخر من شأنه أن يقلل أو يلغي منافع المنافسة في السوق.

كما يحظر عرض أسعار بيع منخفضة مقارنة بتكاليف الإنتاج والتحويل والتسويق بغرض إبعاد مؤسسة أو عرقلة إحدى منتجاتها من الدخول إلى السوق[186].

✓ **التجمعات الاقتصادية:**

كل تجمع من شأنه المساس بالمنافسة ولاسيما بتعزيز وضعية هيمنة المؤسسة على السوق، بحيث يحقق ما يفوق 40% من المبيعات والمشتريات المنجزة في سوق معينة، ويجب أن يقدمه أصحابه إلى مجلس المنافسة الذي يثبت في أجل ثلاثة أشهر[187].

2- تعديل قانون المنافسة في سنة 2008:

لقد تم إجراء بعض التعديلات على قانون المنافسة لسنة 2003، ومن بين أهم تلك التعديلات السماح بمنح الصفقات العمومية لصالح أصحاب الممارسات المقيدة للمنافسة.

✓ **سياسات خاصة بعمليات استيراد البضائع وتصديرها:**

لقد قامت الجزائر بوضع سياسات تحدد فيها عمليات الاستيراد والتصدير، بحيث تتم هذه العمليات بحرية إلا أنها تخضع لبعض القيود، وذلك في الحالات التالية:

- إخضاع عمليات استيراد وتصدير المنتجات التي تمس الصحة البشرية والحيوانية والنباتية وبالبيئة وبالتراث الثقافي إلى تدابير خاصة تحدد شروط وكيفية تنفيذها.
- إخضاع عمليات الاستيراد والتصدير إلى مراقبة الصرف طبقا للتشريع المعمول به.
- حماية الإنتاج الوطني، بحيث يمكن أن يستفيد الإنتاج الوطني من حماية تعريفية في شكل حقوق جمروكية، وتدابير الدفاع التجارية التي تحدد كما يلي:

---

[186]– بوشعور محمد حريري وميمون خيرة، المنافسة وآلية حمايتها من الأعمال المنافية لها (دراسة قانونية)، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 08-09 نوفمبر 2010، ص 06.

[187]- بوزيان عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 743.

- تدابير الوقاية تجاه منتوج ما، وهذا في حالة ما إذا كان هذا الأخير مستوردا بكميات متزايدة إلى درجة تلحق أو تهدد بإلحاق ضرر جسيم لفرع من الإنتاج الوطني، وتتمثل التدابير الوقائية في تقييد كمية أو رفع نسبة الحقوق الجمروكية.
- منع عمليات الإغراق على أي منتوج يكون سعر تصديره إلى الجزائر أدنى من قيمته العادية أو قيمة منتج مماثل[188].

✓ **سياسات خاصة بحماية المستهلك:**

لقد وضعت مجموعة من القوانين التي تهدف إلى حماية المستهلك وقمع الغش، والتي تطبق على كل من المؤسسات الوطنية والأجنبية[189]، وتتمثل في:

- **إلزامية النظافة للمواد الاستهلاكية:**

بحيث على كل المؤسسات التي تعمل في مجال المنتجات الغذائية أن تحترم إلزامية سلامة هذه المواد، كما لا يجب أن تحتوي التجهيزات واللوازم والعتاد والتغليف وغيرها من الآلات المخصصة لملامسة المواد الغذائية إلا على اللوازم التي لا تؤدي إلى إفسادها.

✓ **إلزامية أمن المنتجات:**

على المؤسسات تقديم منتجات تتميز بالضمان والأمن وأن لا تلحق ضررا بصحة المستهلك وأمنه ومصالحه، وذلك في إطار الشروط العادية للاستعمال أو الشروط الأخرى الممكن توقعها من قبل المتدخلين.

✓ **إلزامية مطابقة المنتجات:**

يجب أن يلبي كل منتج معروض للاستهلاك الرغبات المشروعة للمستهلكين من حيث طبيعته وصنفه ومنشئه، مميزاته الأساسية وتركيبته، نسبة مقاومته اللازمة وكمياته وقابليته

---

[188] – الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون رقم 08-12 يعدل ويتمم الأمر رقم 03-03 المتعلق بالمنافسة، المؤرخ في 25 جوان 2009.

[189] - بطاهر علي، مرجع سبق ذكره، ص 199.

للاستعمال والأخطار الناجمة عنه، مصدره والنتائج المرجوة منه ومميزاته التنظيمية من ناحية تغليفه وتاريخ صنعه والتاريخ الأقصى لاستهلاكه، وكيفية استعماله وشروط حفظه والاحتياطات المتعلقة بذلك والرقابة التي أجريت عليه.

✓ **إلزامية الضمان والخدمة ما بعد البيع:**

يستفيد كل مقتن لأي منتج سواء كان جهاز أو أداة أو آلة أو عتاد أو مركبة أو أي مادة تجهيزية من الضمان. ويمتد هذا الضمان أيضا إلى الخدمات، وبعد انقضاء فترة الضمان أو في الحالات التي لا يمكن أن يلعب فيها الضمان دوره، يتعين على المؤسسة ضمان صيانته وتصليحه[190].

- **إلزامية إعلام المستهلك:**

على كل مؤسسة أن توفر للمستهلك كل المعلومات المتعلقة بالمنتج.

المطلب الرابع: الإجراءات العملية للنهوض بالتنافسية في الجزائر

بما أن الميزة التنافسية لبلد ما تقاس بقدرته على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لمستوى المعيشة لأفراده، فإن أهم المحددات التي تؤثر في هذه القدرة هي معدل الصادرات ومستوى تدفق الاستثمار الأجنبي، لما لهما من أثر كبير في رفع معدل الدخل الفردي إذا ما تم توجيههما إلى قطاعات ذات قيمة مضافة عالية. وأشارت تقارير دولية أن مستوى معيشة دولة ما يرتبط بشكل كبير بنجاح المؤسسات العاملة فيها وقدرتها على اقتحام الأسواق الدولية من خلال التصدير أو الاستثمار الأجنبي المباشر، ففي العقود الأخيرة كانت التجارة العالمية والاستثمار الأجنبي المباشر في العالم ينموان بشكل أسرع من نمو الناتج العالمي[191]. ومن المعلوم أنه وفي الوقت الحاضر فإن المؤسسات هي التي تتنافس وليست الدول، وعليه فهي

---

[190]– الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون رقم 09–03 يتعلق بحماية المستهلك وقمع الغش، مؤرخ في 25 فيفري 2009.

[191] – لمياء زكري وفضيلة عكاشة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

التي تمتلك قدرات تنافسية عالية، تكون قادرة على الرفع من مستوى معيشة الأفراد. وذلك من خلال:

1- تبني مشروع الإستراتيجية الصناعية الجديدة:

أصبح التفكير في مرحلة ما بعد البترول من أهم المواضيع التي تلقى الاهتمام الجدي والمتزايد لدى صانعي القرار في الجزائر، لما لها من تأثير مباشر وقوي على تنافسية الجزائر في مختلف المجالات والقطاعات ولعل التفكير والشروع في دراسة موضوع الإستراتجية الصناعية الجديدة، يعتبر خطوة أساسية نحو مرحلة بناء وتنمية شاملة للجزائر وبديل أو حل ضروري نحو تحقيق سياسة تنويع مصادر الدخل الوطني وتطوير الصادرات خارج مجال المحروقات، والتي من شأنها أن تجعل الجزائر تلتحق بركب الاقتصاد العالمي.

2- تدعيم وتنمية الصادرات خارج المحروقات:

تعتبر الصادرات خارج المحروقات من أهم المعطيات التي تعكس تنافسية الاقتصاد الوطني ويتسم بند الصادرات خارج المحروقات بالضعف والتدني مقارنة بإجمالي الصادرات الجزائرية. هذا الواقع يجعل من الضروري البحث عن السياسات والاستراتجيات التي من شأنها أن تساهم في ترقية هذا القطاع، لذا بادرت الجزائر ومنذ تحرير التجارة الخارجية في دعم الصادرات خارج قطاع المحروقات، وذلك لتجنب أخطار انخفاض أسعار البترول[192]، اذ قامت بإنشاء مايلي:

– الديوان الجزائري لترقية الصادرات (Promex)

– الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة (Caci)

– الوكالة الوطنية لترقية التجارة الخارجية (Algex)

– تصميم برنامج جزائري–فرنسي لدعم الصادرات خارج قطاع المحروقات.

3- تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية:

تسعى الجزائر باعتبارها من الاقتصاديات الانتقالية إلى الاعتماد على إشارات محلية أو أجنبية من أجل إنعاش الاقتصاد، بما يعزز مركزها ويدعم موقعها في بيئة عالمية محتدمة المنافسة والصراع، وبهذا ترفع من قدراتها التنافسية. ويأتي الاستثمار الأجنبي المباشر الذي

---

[192]– نوري منير ولجلط ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 16.

يعتبر من أهم موارد التمويل خاصة وأن الجزائر تتجه تدريجيا نحو التحرر الاقتصادي والانفتاح، وما ترتب عن ذلك من تزايد جذب الاستثمار الأجنبي المباشر وكذا المحلي وهو الهدف الذي تسعى الجزائر إلى تحقيقه كأخذ الآليات الأساسية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مما يجعل توفير المناخ الاستثماري الملائم من أهم مقومات جلب الاستثمارات الأجنبية والمحلية على حد سواء[193].

المبحث الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة والرفع من تنافسية المؤسسة

حاولنا من خلال هذا المطلب ايجاد العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وأثرها على تنافسية المؤسسة، اذ قمنا بتقسيمه إلى أربعة مطالب كالآتي :

المطلب الأول: التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات، خاصة حسب المتطلبات الجديدة التي فرضتها القوانين (SOX ACT,LSF). وبالنسبة لـــ IIA فقد نص المعيار 2110 على أن: "نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم ويقدم التوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة، وذلك بالعمل على تحقيق الأهداف التالية:

[193]– عبد اللطيف بن اشنهو،"الجزائر اليوم بلد ناجح"، بدون ذكر دار النشر، بدون ذكر البلد، بدون ذكر سنة النشر، ص55.

- تحسين الأخلاق والقيم داخل المؤسسة.
- ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي والمساءلة.
- إيصال المعلومات حول الخطر والرقابة للجهات المعنية في المؤسسة.
- تنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين والداخليين والإدارة[194].

ويساهم التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة، ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسة وفهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالمؤسسة كمايلي:

1- التدقيق الداخلي، نظرية الوكالة، حوكمة الشركات:

من خلال تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة يتم التوصل إلى وجود صراع مصالح بين المالك والمسير، تنبثق عنه تكاليف وكالة بالنسبة للمالك وهي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني، الذي يعمل على مراقبة ومتابعة سلوك وأداء المسير، ويعتبر غياب التوازن المعلوماتي أو ما يعرف بعدم تماثل المعلومات أحد أوجه الصراع (عدم تماثل المعلومات بين: المساهمين، الإدارة العليا، مجلس الإدارة)، وهنا يتشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة من خلال لجنة التدقيق (إن وجدت)، وتعاونه مع المدقق الخارجي يعد عاملا أساسيا في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.

2- التدقيق الداخلي، نظرية تكاليف الصفقات، حوكمة الشركات:

يرى المنظرون لتكاليف الصفقات أن الشركة على عكس السوق تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات، وقد عملت إدارات المؤسسات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلى التدقيق الداخلي.

3- التدقيق الداخلي، نظرية الارتباط بالموارد، حوكمة الشركات:

---

[194] – Pascal Vidal, Vincent Petit, Systèmes d’information organisationnels, Pearson Education France, 2e édition 2009, p356.

يرى المنظرون للارتباط بالموارد، فإن المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية، رؤوس الأموال، العمل، التجهيزات، قنوات توزيع الإنتاج والخدمات. وعلى المؤسسة أن تتبنى نظاما فعالا من أجل التوجيه الأمثل للموارد، ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة والاعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هياكلها وتحقيق كفاءة العمليات التنظيمية[195].

مما سبق يمكن القول أن مفهوم حوكمة الشركات يعتبر بمثابة المظلة التي يتم تحتها التدقيق وإعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية، الذي يخدم الأداء الفعال ومسؤولية الأطراف ذات المصالح. فالحكم الجيد للمؤسسة يرتبط بإدارة تفهم المخاطر التي تواجهها المؤسسة، وقادرة على ضمان الرقابة الداخلية الكافية على أعمالها، وبهياكل إشرافية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق،....) قادرة على ضمان متابعة فعالية أداء المؤسسة أو سلوك الإدارة، بما يحقق أهداف كل الأطراف ذات المصالح في المؤسسة.

المطلب الثاني: أثر التدقيق الداخلي على تنافسية المؤسسة.

إن أهم ما يميز المحيط الاقتصادي في وقتنا الحالي النمو السريع الذي تشهده المنافسة، والتي تضمن بقاء المؤسسة في السوق، لهذا فقد تم الاهتمام منذ القدم بضمان القدرة التنافسية للمؤسسة، وكان السؤال المطروح دائما كيف يتم ذلك؟ وما هي الوسائل التي من الممكن استعمالها؟ وبالتالي كان هنالك تطور لطرق الإنتاج والتسيير والرقابة. حيث أظهر استعمال التدقيق في المجالات المالية والمحاسبية فعالية كبيرة في إمكانية تشخيص الأسباب وذلك باستعمال منهجية عمل صارمة وبواسطة الوسائل التقنية والإحصائية وتقييم التوصيات بناءا على المسببات الحقيقية، إذ أن التدقيق الداخلي يسعى إلى مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية، وتقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف أنشطة المؤسسة.

ويهدف التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة عن وضعية المؤسسة، مما يساعد على معالجة نقاط الضعف ويسمح لها بمنافسة المؤسسات على الصعيد المحلي وصولا إلى

---

[195]– Abdelwahed omri, système de gouvernance et performance de l'entreprise tunisienne, revue française de gestion, n°142,2003, p86-87.

المنافسة الدولية. إذ أن الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي والمتمثلة في التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية، حماية ممتلكات المؤسسة، متابعة الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها، ورفع كفاءة العاملين فإنها جميعا تهدف لرفع القدرة التنافسية للمؤسسات، وعليه يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق التنافسية للمؤسسة.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة

إن القدرة التنافسية وحسب تعريف تقرير التنافسية العالمي هي قدرة البلد على تحقيق معدل مرتفع ومستمر لنمو حصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي، وأن الدول النامية تمتلك فرصة أكبر لتحقيق نمو أعلى لمعدل نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي من الدول المتقدمة[196]، ذلك أن هذه الأخيرة تكون قد وصلت إلى الطاقة القصوى في استخدام مواردها، ويجدر الإشارة إلى أن فعالية التنافسية الاقتصادية تظهر من خلال مجموعة من العوامل والمؤشرات.

وللحوكمة دور كبير في تعزيز تنافسية المؤسسة ودعم أدائها على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب أهمها:

- التأكيد على الشفافية في معاملات المؤسسة، وفي إجراء المحاسبة والمراجعة، إذ أن الحوكمة تواجه أحد طرفي علاقة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد المؤسسة وتراجع قدرتها التنافسية، وبالتالي انصراف المستثمرين عنها.

- إجراءات حوكمة الشركات تؤدي إلى تحسين إدارة المؤسسة، مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة.

- تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين ومع المقرضين من الممكن أن يساعد على تفادي حدوث الأزمات المصرفية.

---

[196]– بلقاسم زايراي، الحكم الاقتصادي الرشيد والكفاءة الاقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات،9/8 مارس 2005، جامعة ورقلة، الجزائر، ص91.

- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والشفافية والتقرير المالي في الكشوف المالية[197].

1- مؤشرات فعالية التنافسية الاقتصادية:

مؤشر الحوكمة:

تلعب المؤشرات خاصة الكمية منها دورا بالغ الأهمية في تقييم أداء الدولة ومدى فعالية مختلف الأجهزة المكونة لاقتصادها وترتيبها على المستوى العالمي، فهي بذلك تعتبر مقياسا جيدا لمعرفة مكانة الدولة ووزنها في الاقتصاد العالمي ومدى مواجهتها للمنافسة العالمية، ويعد مؤشر الحوكمة من أهم مؤشرات التنافسية التي تقيس درجة تكيف الدولة مع المتغيرات العالمية باعتبارها كأداة لاتخاذ القرار الاقتصادي. ولقد بات مفهوم الحوكمة من أهم المفاهيم المعاصرة محل اهتمام العديد من الأطراف، والتي أصبحت كمجال دراسة وبحث له الدور الكبير في عملية توجيه وإقرار مدى أهلية الدول النامية خاصة الأقل دخلا لتلقي المساعدات التنموية الممنوحة، فالحوكمة تعتبر مؤشرا من المؤشرات المساعدة في اتخاذ القرار. وحسب التعريفات المقدمة في الفصل الثاني لمفهوم الحوكمة يمكن أن نوجزها في أن الحوكمة من منظور سياسي تتضمن مدى فعالية الحكومة وأجهزة الدولة المختلفة في مدى توفير تسيير شرعي ومقبول، يشارك فيه مختلف الأفراد ويشجع على العدالة والمساواة، وفي نفس الوقت يحارب الفساد وسيادة مفهوم الشفافية. أما من جانب اقتصادي فإن الحوكمة فهي قدرة الدولة أو الحكومة على تسيير مواردها بكفاءة وفعالية لتطبيق شتى السياسات والاستراتجيات لتحقيق التنمية المستدامة. لهذا فهي تعتبر حلا متكاملا وركيزة أساسية لتحقيق التنمية، وعاملا حاسما في تقرير ما إذا كانت الدولة أو الاقتصاد يتمتع بتنافسية عالية أم لا.

2- الجزائر ومؤشرات الحوكمة :

تعددت الجهات والتقارير التي تبحث في موضوع الحوكمة، خاصة ما يتعلق بقياس هذا المفهوم وجعله مؤشرا يتمتع نسبيا بقدرته الجيدة على تقييم وترتيب الدول والاقتصاديات،

---

[197]- جمال عبيد محمد العازمي، دور حوكمة الشركات في رفع القدرة التنافسية للشركات الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011-2012، ص 39.

لكن يعتبر معهد البنك الدولي من أهم الهيئات التي وضعت موضوع الإدارة الرشيدة أو الحوكمة ضمن أولويات محاور العمل الرئيسية. ويتكون مؤشر الحوكمة المؤسس من طرف معهد البنك الدولي من مؤشرات فرعية[198]، وهي: المشاركة السياسية، الحقوق المدنية، الاستقرار السياسي وغياب العنف، فاعلية الحكومة، تطور البيئة الإجرائية، سيادة القانون ومحاربة الفساد. وتعاني الجزائر من ضعف واضح في مؤشر الحوكمة العام وهذا يتجلى في ضآلة نسب المؤشرات الفرعية السابقة خاصة فيما يتعلق بالاستقرار السياسي وغياب العنف، وهو مؤشر له الدور الكبير في جلب الاستثمارات الأجنبية وحتى المحلية، والذي يعد معطى هام في تقييم المناخ الاستثماري للبلد. أما مؤشر الحوكمة وفعالية المؤسسات الخاص بالمعهد العربي للتخطيط الصادر في تقرير المنافسة العربية فهو مكون من ثلاثة مؤشرات وهي: البيروقراطية، الفساد الإداري واحترام النظام العام. وتنتمي الجزائر إلى مجموعة الدول العربية ذات الأداء المتواضع، وهو مبرر لتدني مستوى احترام النظام العام وتفشي ظاهرة البيروقراطية والفساد الإداري.

ولتحسن مؤشر الحوكمة في الجزائر من الضروري جدا القضاء ومكافحة الرشوة والتي تعتبر متفشية على غرار الدول النامية من خلال إتباع إستراتجية ناجعة، هذه الأخيرة من بين أسسها الشفافية أين تكمن قوة المعلومات في توفرها وسهولة الحصول عليها بكل حرية، حيث بإمكان كل مواطن الحصول على المعلومات حول نتائج العمل الحكومي، الأمر الذي يؤدي إلى رقابة أكثر وإلزام أكبر للخدمة العمومية للصالح العام[199].

المطلب الرابع: التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والتنافسية

انتشر مفهوم الحوكمة كآلية للحد من أوجه الفشل الإداري والفساد القيمي والأخلاقي، والتلاعب في الممارسات الاستثمارية والقوائم المالية وما صاحب ذلك من حالات التعثر والإفلاس، وذلك لتفعيل الأطر الرقابية في المؤسسة وتحديد مسؤوليات مختلف الأطراف لأصحاب العلاقة (المساهمون، الإدارة العليا، مجلس الإدارة). وتعتبر حماية المستثمرين

---

[198]- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، النشرة الفصلية، العدد الرابع، 2005، ص 18.

[199]– علي جابر اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 22.

وإعادة الثقة للمعلومات والأسواق المالية من الأهداف الأساسية للحوكمة، ومن هنا تم التأكيد على الدور الرئيسي للمدققين الخارجيين في عملية إعطاء المصداقية والضمان للقوائم والتقارير المالية. إلا أن توجه الحوكمة لأن تصبح منظومة متكاملة لقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، قد جعل التدقيق الداخلي ينخرط بفعالية كطرف أساسي يعمل على تفعيل تطبيق مبادئها وقواعدها، من أجل خلق قيمة للمؤسسة ككل.

إن التقارير الصادرة عن الهيئات ومراكز البحث أوصت بضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الشركات، وترتب على ذلك تضمين شروط القيد في العديد من البورصات العالمية ضرورة إنشاء قسم خاص بالتدقيق الداخلي في الشركات التي تريد طرح أسهمها في تلك البورصة، ففي أواخر عام 2003 أقرت لجنة تبادل الأوراق المالية في الولايات المتحدة لائحة بضوابط حوكمة الشركات تضمنت طلبا بوجود نشاط تدقيق داخلي في الشركات المدرجة في بورصة نيويورك، وذلك لتحسين مستوى تطبيق حوكمة الشركات. وتؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بالمساهمة في تطبيق قاعدة المساءلة في الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وعليه فإن التدقيق الداخلي يعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة كادبوري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير وضمان تحكم فعال في تسيير المؤسسة، ولتحقيق هذه الوظيفة أهدافها يجب أن تكون مستقلة وموضوعية وتنظم بشكل جيد وتستند إلى التشريع الخاص بها. إن الترابط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة لأصحاب المصلحة وكذلك الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كأداة لتحسين أداء المؤسسة، فإنهما يعملان على رفع تنافسية المؤسسة، وذلك من خلال:

- تحقيق العدالة والشفافية داخل المؤسسة، إذ يعمل على تدفق الأموال وجذب استثمارات جديدة وهذا ما يؤدي إلى توسيع نشاط المؤسسة ما يسمح بالمنافسة الدولية .

- تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل، وهذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني التكنولوجيا الحديثة وزيادة درجة الوعي عند المستثمرين حتى تتمكن المؤسسة من الصمود أمام المنافسة القوية.
- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخلات، ورفع معدلات الاستثمار ودعم القدرة التنافسية.
- تحسين إدارة المؤسسة وتطويرها، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتجية سليمة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناء على أسس سليمة ما يؤدي إلى رفع تنافسية المؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث:

مما تقدم في هذا الفصل يتضح أن تنافسية المؤسسة زادت في السنوات الأخيرة، وذلك نتيجة التطور التكنولوجي وانفتاح الأسواق محليا ودوليا، ما جعل المؤسسات تتكيف مع هذه الأوضاع الجديدة والتسلح لمواجهة التحديات التي تفرزها المنافسة الشرسة في شتى المجالات (الموارد المتاحة، دخول الأفراد، الموارد المالية، الموارد الطبيعية، الموارد البشرية المؤهلة...)، وهو ما يسمى بالمنافسة غير المباشرة، بالإضافة إلى المنافسة القائمة بين المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع من أجل جلب المستهلكين ورفع الحصة السوقية والمسماة بالمنافسة المباشرة، وتسعى تنافسية المؤسسة إلى تحديد مجموعة من المؤشرات من بينها (التكلفة، الجودة، المردودية، الإنتاجية، التمييز، الإبداع، مؤهلات الموارد البشرية، الهياكل التنظيمية المرنة). وتعتبر الميزة التنافسية بمثابة المحرك الأساسي للمؤسسة في ظل المنافسة الشرسة، وهي السبيل للحفاظ على الحصة السوقية ووفاء الزبائن لمنتجات المؤسسة.

ويجدر الإشارة إلى أن حوكمة الشركات تعد الوسيلة التي تمكن المجتمع من التأكد من حسن الإدارة بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، وقد تبين الآن أكثر من أي وقت مضى أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة وإعادة الثقة للمستثمرين من خلال الإفصاح عن المعلومات، وهنا تم التأكيد على الدور الرئيسي للمدققين في عملية إعطاء المصداقية والضمان للقوائم والتقارير المالية. لذا يمكن القول أن كل من حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي وجهان لعملة واحدة يعمل كل منهما لتكملة الآخر، ويؤديان إلى الرفع من تنافسية المؤسسات وتطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق والارتقاء بالاقتصاديات العربية إلى مستويات التنافسية الدولية.

الفصل الرابع

تمهيد:

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية مؤسسة صيدال، من خلال قياس مدى إلتزام المدققين الداخليين، والمديريات العامة بمعايير التدقيق الداخلي وميثاق الحكم الراشد، ومن ثم قياس أثر التدقيق الداخلي والذي يعتبر أحد آليات حوكمة الشركات على تنافسية المؤسسة. ويتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، كذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وكذا المعالجة الإحصائية التي اعتمد الباحث عليها في تحليل الدراسة.

ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم تناول النقاط الآتية:

- تقديم مجمع صيدال
- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- صدق وثبات الاستبيان
- المعالجة الإحصائية

المبحث الأول: تقديم مجمع صيدال

صيدال شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.500.000.000 دينار جزائري. 80 % من رأسمالها ملك للدولة و20 % المتبقية تم التنازل عنها سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص. وتكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري. ويتمثل الهدف الاستراتيجي لمجمع صيدال في تعزيز مكانته كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية. إن صفة المؤسسة العمومية تخول لمجمع صيدال مهمتين أساسيتان:

- ✓ ضمان استقلاله المالي والاستدامة في الحفاظ على توازنه المالي، وضمان تحسين القدرة التنافسية لمنتجاته من أجل تحقيق أهداف نموه وتطوير موارده البشرية.
- ✓ تحقيق الأهداف المنوطة اليه من قبل الدولة بصفتها المساهم الرئيسي.

وفي إطار مهمته الأساسية، حدد مجمع صيدال خطوط العمل التي تمكّنه من ضمان نموه وتعزيز مكانته الرائدة في إنتاج الأدوية الجنيسة. وفي طليعة هذه الخطوط، يظهر مخطط شامل ومتكامل للتنمية يرافق توسع المجمع والذي يتمركز حول تثمين الموارد البشرية، تحسين التنظيم ونظام المعلومات، تعزيز ثقافة المؤسسة وتنفيذ سياسة فعالة للاتصال من خلال:

- تعزيز القواعد الأخلاقية التي تهدف إلى تسوية وتطهير سوق الأدوية.
- المساهمة في الحد من الواردات.
- الانفتاح على الأسواق الخارجية.

- الزيادة من مستوى رضى المستهلك[200].

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مجمع صيدال

أنشئت صيدال في 1982 عقب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وقد استفادت في هذا الإطار من نقل مصانع: الحراش، الدار البيضاء، وجسر قسنطينة. كما حوّل إليها في 1988 مركب "المضادات الحيوية" للمدية، الذي كان على وشك الانتهاء من قبل الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية. في سنة 1989 وتبعا لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية، أصبحت صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية تتميز باستقلالية التسيير.

- في سنة 1993 تم إضفاء تعديلات على القانون الأساسي للشركة، حيث سمح لها بالمشاركة في كل عملية صناعية أو تجارية يمكن أن تكون ذات صلة مع موضوعها الاجتماعي، من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع.

- في سنة 1997 وضعت شركة صيدال مخطط إعادة هيكلة أسفر عن تحويلها إلى مجمع صناعي يضم ثلاثة فروع (فارمال، انتيبيوتيكال وبيوتيك).

- في سنة 2009 رفعت صيدال من حصتها في رأسمال سوميدال إلى حدود 59 %، وفي سنة 2010 قامت بشـــــــــراء 20 % من رأسمال شركة إيبيرال، كما رفعت من حصتها في رأسمال شركة "تافكو" من 38.75 % إلى 44.51 %.

- في سنة 2011 رفعت صيدال حصتها في رأسمال ايبيرال إلى حدود 60 %.

- في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال، فارمال وبيوتيك[201].

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

---

[200] - موقع تنظيم ومراقبة عمليات البورصة www.cosob.org تاريخ الإطلاع: 2015/01/02.

[201] - موقع تنظيم ومراقبة عمليات البورصة: www.cosob.org، تاريخ الإطلاع: 2015/01/02

في جانفي 2014 شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنتيبيوتيكال فارمال، وبيوتيك. أدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يتمحور أساسا حول:

1- المديرية العامة للمجمع:

الهيكل الإداري الذي تنطوي عليه المديريات المركزية:

- ✓ مديرية التدقيق الداخلي.
- ✓ مديرية إدارة البرامج.
- ✓ مديرية الإستراتيجية والتنظيم.
- ✓ مديرية التسويق والمبيعات.
- ✓ مديرية مركز البحث والتطوير.
- ✓ مديرية مركز التكافؤ الحيوي.
- ✓ مديرية المشتريات.
- ✓ مديرية ضمان الجودة.
- ✓ مديرية الشؤون الصيدلانية.
- ✓ مديرية أنظمة الإعلام.
- ✓ مديرية المالية والمحاسبة.
- ✓ مديرية الممتلكات والوسائل العامة.
- ✓ مديرية الاتصـــــــال.
- ✓ مديرية العمليات.
- ✓ مديرية التنمية الصناعية.
- ✓ مديرية المستخدمين.
- ✓ مديرية التكوين.
- ✓ مديرية الشؤون القانونية.

2- مصانع الإنتاج :

تمتلك صيدال 09 مصانع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع، وهي:

- ✓ **مصنع المدية:**

متخصص في إنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية. يتوفر على وحدتين خاصتين (بالتركيب الجزئي) لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن، ووحدة لإنتاج الاختصاصات الصيدلانية، وكذا مبنيان: أحدهما مخصص للمنتجات البينيسيلينية، والآخر للمنتجات غير البينيسيلينية[202].

- ✓ **مصنع الدار البيضاء:**

يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة، ويُنتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محلول، مرهم وأقراص).

- ✓ **مصنع جسر قسنطينة:**

يضم قسمين منفصلين: واحد لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال (التحاميل، أمبولات وأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (أكياس وزجاجات). يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.

- ✓ **مصنع الحراش:**

يتكون من ثلاث ورشات إنتاج: شراب ومحاليل، مراهم وأقراص.

- ✓ **مصنع شرشال:**

يتكون من ثلاث ورشات لإنتاج الشراب، الأشكال الجافة (أقراص، كيس مسحوق، كبسولات)

- ✓ **مصنع قسنطينة:**

يقع في قسنطينة في المنطقة الشرقية للبلد، يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب.

---

[202]- موقع مجمع صيدال: www.saidalgroup.dz، تاريخ الاطلاع: 2015/01/10

- ✓ **مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين**

متخصص في إنتاج ثلاثة أنواع من الأنسولين البشرية (السريع، القاعدي والمركب 25 على شكل قارورات).

- ✓ **مصنع عنابة:**

متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة.

- ✓ **مصنع باتنة:**

متخصص في إنتاج التحاميل.

3- **مراكز التوزيع:**

بتوفرها على الوسائل اللوجستية القوية والإمكانات البشرية الشابة، الحيوية والمتخصصة، فإن هذه المراكز تضمن توزيع منتجات صيدال عبر كافة أنحاء التراب الوطني.

- ✓ **مركز توزيع –وسط:**

تأسس عام 1996 كان أول مركز توزيع للمجمع، ويهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة. ومكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها من إنشاء مركزين للتوزيع أحدهما بباتنة والآخر بوهران.

- ✓ **مركز توزيع – شرق:**

تأسس عام 1999 بباتنة، يضمن هذا المركز تسويق منتجات صيدال في المنطقة الشرقية.

- ✓ **مركز التوزيع – غرب:**

تأسس عام 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في المنطقة الغربية.

4- **الفروع والمساهمات:**

4-1- **الفروع:**

- ✓ **سوميديال:**

يقع في المنطقة الصناعية واد السمار، سوميديال هو نتاج شراكة بين مجمع صيدال (59%)، والمجمع الصيدلاني الأوروبي (36.45 %) وفينااليب (4.55 %).

تتضمن وحدة الانتاج سوميديال ثلاثة أقسام:

- قسم مخصص لإنتاج المنتجات الهرمونية.
- قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم).
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

✓ **إيبيرال:**

إيبيرال هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام والخاص بين مجمع صيدال (40 %)، جلفار (الإمارات العربية المتحدة 40 %)، وفلاش الجزائــر المتخصصـــة في المواد الغذائيـــة (20 %). وتكمن المهام الرئيسية لــ إيبيرال في إنشاء وإستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام في الطب البشري[203].

يهدف المشروع الصناعي إيبيرال إلى تحقيق مايلي:

- صناعة الأدوية الجنيسة (حقن وأشكال جافة)
- تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)
- توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناءا على طلب المنتجين المحليين.

4-2- **المساهمات:**

✓ **شركات صيدلانية حيز النشاط:**

- **وينثروب فارما صيدال (WPS):**

تأسست عام 1999 بين مجموعة صيدال (30 %) وشركة سانوفي (70%) من أجل التصنيـــــــــــــع والتجهيز والتسويق في الجزائر، المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام البشري. انطلقت وحدة الانتاج WPS الكائنــــــــة بالمنطقة الصنــــــــاعية واد السمــــــــار في الإنتاج فـــي ديسمبر 2000، وتشغّـــــــــــــل حاليا 103 عاملا، حيث حققت عام 2012 إنتاج 24.6 مليون وحدة لتبلغ قيمة مبيعاتها 1.8 مليار دينار.

---

[203]- موقع مجمع صيدال: www.saidalgroup.dz، تاريخ الاطلاع: 2015/01/10

- **فايزر صيدال مانوفكتورينغ (PSM):**

شركة مشتركة تأسست في عام 1998 بين مجمع صيدال وشركة فايزر فارم الجزائر من أجل تصنيع وتوظيب وتسويق المنتجات الصيدلانية والكيميائية. تتواجد وحدة PSM في المنطقة الصناعية لواد السمار، إنطلقت في الإنتاج في فيفري 2003 وتوظف حاليا 63 عاملا وقد حققت في عام 2012 إنتاجا قيمته 10 ملايين وحدة ليبلغ رقم مبيعاتها 3.7 مليار دينار.

✓ **المشاريع الصيدلانية قيد الانجاز:**

- **صيدال – نورث أفريكا هولدينغ مانوفكتورينغ (FNI–SNM) مشروع قيد الانجاز:**

SNM هو نتاج لشراكة أبرمت في سبتمبر 2012 بين مجمع صيدال (49 %)، والشركة الكويتية نورث أفريكا هولدينغ مانوفكتورينغ (49 %)، والصندوق الوطني للاستثمار (02 %)، من أجل إنشاء مركز متخصص في تنمية وتصنيع وتسويق الأدوية المضادة للسرطان.

- **تافكو (شركة تاسيلي للأدوية) مشروع قيد الانجاز:**

ثمرة شراكة أبرمت عام 1999 بين مجمع صيدال (44.51 %)، أكديما، سبيماكو وجي بي أم، من أجل تصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية (الحقن والسوائل والقطرات). وتقع وحدة الإنتاج تافكو في المنطقة الصناعية بالرويبة.

✓ **مساهمات أخرى:**

- يحوز مجمع صيدال أيضا على مساهمات في شركات أخرى:
- ألجيري كليرينغ (شركة مالية) 6.67 %
- نوفر (مؤسسة إنتاج الزجاج) 4.46 %
- أكديما (الشركة العربية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) 0.38 %

✓ **جودة المنتجات:**

يطمح مجمع صيدال الذي يعتبر فاعلا أساسيا وأداة لتحقيق السياسة الوطنية للصحة العمومية إلى تعزيز مكانته كرائد في سوق الدواء، حتى يصبح مرجعا في محيط تنافسي منفتح على التكنولوجيات الحديثة والابتكارات، كما يعمل من أجل الحفاظ على صورته وضمان ديمومته. وتعتبر الجودة في إستراتجية المؤسسة المحور الأساسي الذي يربط بين

جميع الإجراءات الإدارية لضمان طرح منتجات تتوافق والمتطلبات القانونية لا سيما من حيث السلامة والأمن والفعالية، بالإضافة إلى إرضاء المستهلك.
كما أن متابعة أهداف المجمع تتم مع المراعاة المستمرة للقيم والمكونات الأساسية لمسؤوليته المجتمعية والمتمثلة في (النزاهة، الشفافية، المصداقية، المساءلة، التضامن الاجتماعي والشراكة).
وتحتوي على أكثر من 200 منتوج دواء على مختلف الأشكال الجالونيسية موزعة على 20 قسم علاجي.

المطلب الثالث: شركاء صيدال

تعتبر تنمية الشراكة محور استراتيجي بالنسبة لما يخص مجمع صيدال الذي يعمل حاليا على برنامج طموح للتوسع، فإن تنمية الشراكة تمثل محورا يتوافق مع احتياجاته، واقع السوق وكذا أهداف شركائه. واستخلاصًا للعبر من التحالفات السابقة، قامت بتنقيح المسعى من خلال إقامة علاقات شراكة جديدة مبنية على التكامل بين الشركاء، المردودية واستدامة العمليات التي تمت مباشرتها.

ويتواجد مجمع صيدال حاليا بصفة مساهم رئيسي أو بالأغلبية في شركة واحدة (01)، وكمساهم رئيسي أو بالأغلبية في ثلاث (03) شركات هي في طور الإنشاء وكمساهم بالأقلية في ثلاثة (03) شركات. المناقشات جارية حاليا مع شركاء آخرين لإنشاء شركتين جديدتين (02) من أجل تغطية أقسام علاجية مختلفة.
إن الشراكات التي أقامها المجمع تكتسي أشكال عديدة: شراكة صناعية وتجارية، منح امتياز الرخصة وإنشاء شركات مشتركة. ومن بين المعايير التي تحدد كل شراكة، نجد مصداقية الشركاء والنزاهة في الالتزامات وكذا الثقة المتبادلة. وتشهد نوعية الاتفاقات المتعلقة بمشاريع الأنسولين والأورام التي أنجزت مؤخرا وسير برامجها التنفيذية على صحة هذا المسعى[204].

1- اكديما – سبيماكو – جي بي ام:

[204]- موقع مجمع صيدال: www.saidalgroup.dz، تاريخ الاطلاع: 2015/01/10.

أدت هذه الشراكة المبرمة في 1999 بين صيدال وأكديما (الهيئة العربية)، سبيماكو (العربية السعودية) وJPM (الأردن) إلى إنشاء شركة (طافكو) لتصنيع وتسويق واستيراد المنتجات الصيدلانية من أجل انجاز مصنع متخصص في الأشكال الصلبة بمنطقة الرغاية. واستؤنفت أشغال الانجاز به في 2010 بعد انقطاع دام تسعة سنوات.

2- جلفار – الخليج للصناعات الدوائية:

مخبر إماراتي رائد في الصناعة الصيدلانية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ولجلفار محفظة متنوعة من الأدوية الجنيسة ذات الجودة تغطي الأقسام العلاجية الرئيسية (الأمراض المعدية، أمراض الغدد الصماء، داء السكري، أمراض القلب، أمراض الجهاز الهضمي، أمراض الكلى، والأمراض الجلدية والتنفسية وأمراض النساء الأيض). وترمي هذه الشراكة المبرمة في 2014 إلى إنشاء مصنع متخصص في إنتاج الأدوية الجنيسة (الأشكال الجافة والحقن).

3- سرفييه:

سرفييه هي الشركة الصيدلانية المستقلة الفرنسية الأولى، متخصصة في صناعة الأدوية التابعة لمجالات علاجية مختلفة: القلب والأوعية الدموية، الجهاز العصبي المركزي، طب الأورام، السكري، الأيض والروماتيزم، وهي متواجدة في 140 بلد وتوظف 17000 عامل، إذ ترمي هذه الشراكة المبرمة في 2014 إلى انتاج الأدوية الأصلية التابعة لتشكيلة سرفييه تحت الترخيص.

4- شركة شمال إفريقيا القابضة:

شركة كويتية للاستثمار تنشط في شمال إفريقيا في قطاعات عديدة: نشاطات الصيانة الصحية، التعليم، البيع بالتجزئة، تنمية العقار، العمليات البنكية، التأمينات ونشاطات استثمارية أخرى. استثمرت شركة نورث أفريكا هوليدنغ كومباني من قبل في مجال علم الأورام من خلال مؤسسة أو أم أو سي اوني دو ميديكامون (EMEC UNI DE MEDICAMENT EUP) التي تدير المركز الأول لتصنيع المنتجات المضادة للسرطان في الشرق الأوسط والمغرب. وتهدف هذه الشراكة إلى إنشاء شركة جديدة صيدال – نورث أفريكا مانيفاكتورينغ

(اس ان ام) التي ستكون مهمتها إنشاء وحدة متخصصة في تنمية تصنيع وتسويق المنتجات المضادة للسرطان وهذا في بداية سنة 2015 [205].

5- صيدال – نوفو نورديسك:

أخصائي الصحة العالمية، نوفونورديسك هي شركة رائدة عالميا في الإبتكار ورائدة عالميا في مجال علاج مرضى السكري لأكثر من 90 عام. كما تحمل الشركة مكانة رائدة في مجالات الهيموفيليا والعلاج بهرمون النمو والعلاج بالهرمونات البديلة ومقرها في الدنمارك. توظف حوالي 40700 شخصا في 75 بلد وتسوق منتجاتها في أكثر من 180 بلد. أسهمها مدرجة ببورصة كوبنهاغن كما أن لديها شهادات أمريكية للأسهم الخارجية مدرجة في بورصة نيويورك.

تهدف الشراكة التكنولوجية، الصناعية والتجارية المبرمة في 2012 إلى إنتاج كل أشكال الأنسولين التابعة لمجموعة نوفو نورديسك على مستوى مصنع قسنطينة. وتشمل هذه الشراكة الإستراتيجية شقين رئيسيين: يهدف الشق الأول إلى إنتاج الأنسولين البشري في شكل تقليدي (قارورات)، ويهدف الشق الثاني إلى إرساء إنتاج محاليل مجموعة نوفونورديسك من الأنسولين.

– ويتضمن الجزء الأول من هذه الشراكة تطوير مرافق إنتاج الأنسولين التقليدي بمصنع صيدال المتواجد في قسنطينة، من خلال إنشاء نظام عالي الجودة (نظام إدارة الجودة) وفقا لممارسات التصنيع الجيدة المعمول بها في أوروبا.
– أما الجزء الثاني فيتضمن إنتاج المجموعة الكاملة من أنسولين نوفونورديسك، من خلال إنشاء (مشروع غرينفيلد) المصنع الجديد الذي يقع أيضا في قسنطينة، هذا المشروع الإنتاجي الصناعي قد إنطلق على أن يتم إنتاج الأنسولين الأول في هذا المصنع في عام 2017.

6- فايزر:

---

[205]- موقع مجمع صيدال: www.saidalgroup.dz، تاريخ الاطلاع: 2015/01/10.

مجمع صيدلاني أمريكي رائد عالمي في قطاعه، متواجد في أكثر من 150 بلد. وتمحورت الشراكة بين مجمع صيدال وشركة فايزر فارم الجزائر التي اختتمت في 21 مايو 1997، حول الإنشاء في سبتمبر 1998 لشركة مشتركة فايزر- صيدال مانوفاكتورينغ (PSM) لتصنيع وتغليف المنتجات الدوائية والكيميائية الخاصة، وهي مملوكة من قبل شركة فايزر.

7- صانوفي:

هي المؤسسة الصيدلانية الفرنسية الأولى والرقم 4 عالميا في 2012. فقد ركَّز هذا المجمع العالمي على سبعة محاور رئيسية: القلب والأوعية الدموية، تخثر الدم، الجهاز العصبي المركزي، الأورام، الأمراض الاستقلابية، الطب الداخلي واللقاحات. اذ سمحت الشراكة التي تم إبرامها في 07 جويلية 1997 بين مجمع صيدال والمؤسسة الفرنسية صانوفي أفنتيس بإنشاء في سبتمبر 1999 لشركة وينثروب فارما صيدال (W.P.S). ويكمن هدف هذه الشركة المشتركة المملوكة بنسبة 30٪ من قبل مجموعة صيدال، في إعداد وتصنيع وصياغة وتسويق المنتجات الطبية في الجزائر، والتي هي موجهة للاستخدام البشري[206].

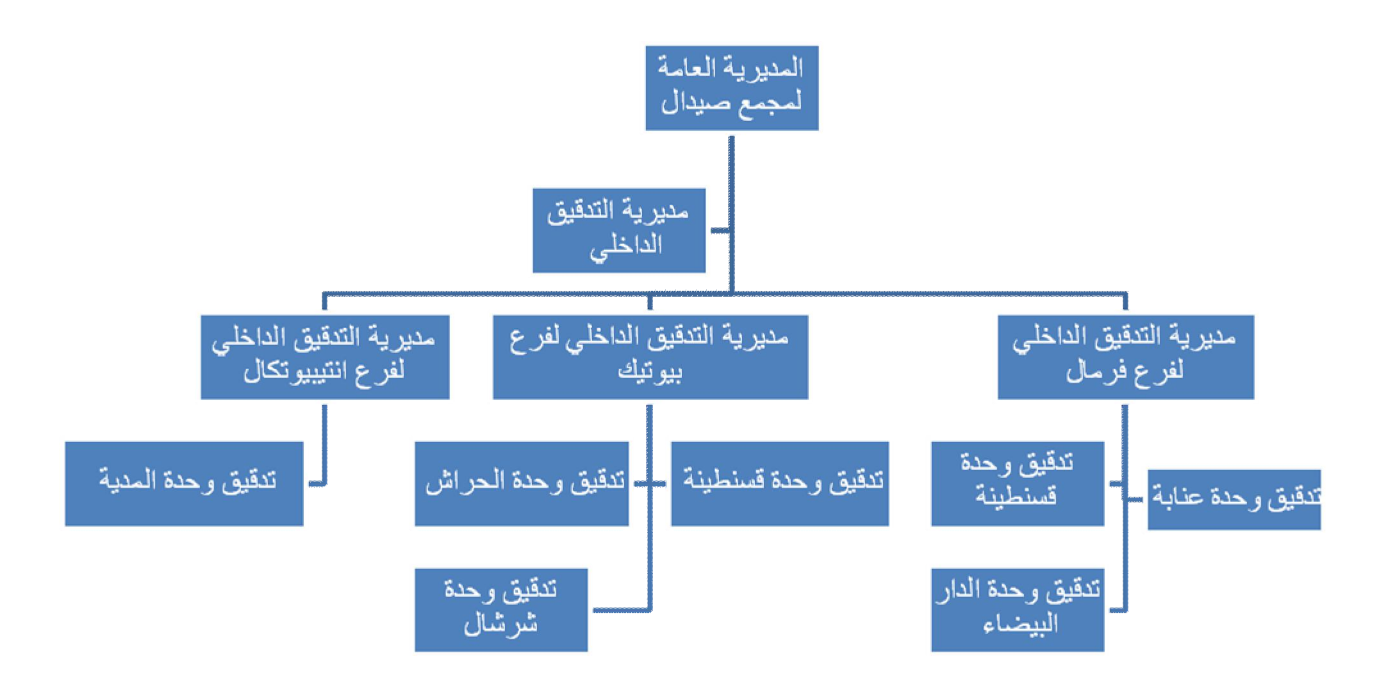
المطلب الرابع: صيدال والتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة

1- التدقيق الداخلي على مستوى مؤسسة صيدال:

تعتبر سنة 2002 بداية التدقيق الداخلي في صيدال، وفي سنة 2004 تم إنشاء وحدة التدقيق الداخلي وتنصيب إطار مسير على مستوى المجمع، وعين على مستوى كل فرع إطار مسير لكل فرع حيث لكل فرع توجد وحدات والشكل رقم (4-1) يوضح الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي داخل مجمع صيدال.

الشكل رقم (4-1): تنظيم التدقيق الداخلي على مستوى صيدال

[206]- الوثائق الداخلية لمؤسسة صيدال.



المصدر: من اعداد الباحث بالإعتماد على الوثائق الداخلية لمؤسسة صيدال

من خلال الشكل يتضح جليا أن الشركة تتبع نظام التدقيق الداخلي المختلط، حيث يتكون المجمع من مديرية عامة للتدقيق، وثلاث مديريات فرعية تتمثل في: مديرية التدقيق لفرع فارمال، مديرية التدقيق لفرع بيوتك ومديرية التدقيق لفرع أنتيبيوتكال. وتتكون كل مديرية تدقيق من فرع المجمع من مدير التدقيق الداخلي، رئيس المهام، مدققين أوليين، مدققين مبتدئين.

1-1- إجراءات التدقيق:

يقوم مدير التدقيق الداخلي للفرع بالالتقاء مع مدير التدقيق الداخلي للمجمع، ويقدمان اقتراحات عن برنامج عمل ويكون الالتقاء في شهر سبتمبر، حيث يتم وضع برنامج العمل للسنة الحالية وبعدها يقوم مدير الفرع بالالتقاء بكل من رئيس المهمة والمدققين الأوليين والمدققين الابتدائيين، ويتم اقتراح البرنامج، حيث يكون مقسم لبرنامج ثلاثي، ومن ثم يقوم مدقق الوحدة بإرسال التقرير إلى مدير الفرع كل ثلاثة أشهر.

1-2- برنامج التدقيق التابع للوحدة(النشاط العادي):

يتم الاقتراح من طرف مدير الوحدة من خلال تحديد المهمة وهل يوجد إجراءات عمل داخل المصلحة التي سيتم تدقيقها، وكذا اقتراح إجراءات عمل، وعلى مدير الوحدة متابعة الإجراءات وتنفيذها.

1-3- التدقيق في حالة وقوع سرقة:

يتم التحقق من تسيير المخاطر، التحقق كيف تمت عملية السرقة، التحقق من عدم وجود إجراءات أمن مع مسؤول المصلحة ومسؤول الجودة.

1-4- مهام فجائية:

حيث يقوم المدقق بمهمة فجائية كمهمة تدقيق الصندوق وغيرها من المهام المماثلة.

1-5- مهام من طرف مدير الوحدة:

يقوم مدير الوحدة باقتراح لمدقق الوحدة بالتدقيق في مصالح معينة مثل: مصلحة المالية والمحاسبة وتقديم التقرير إلى مدير الوحدة في نهاية الدورة.

من خلال ما سبق قمنا بتقديم التدقيق الداخلي لمجمع صيدال خلال الفترة 2004-2011، حيث بعدها ألغيت وظيفة التدقيق على مستوى الفروع والوحدات وإعادة هيكلة المجمع ليصبح مؤسسة ووضع على مستوى المؤسسة مديرية التدقيق. وفي الوقت الحالي لا يوجد وظيفة التدقيق الداخلي ولكن يوجد تدقيق خارجي، وذلك بموجب القانون الأساسي حيث بدأت إعادة الهيكلة منذ سنة 2011-2015.

2- حوكمة الشركات على مستوى مؤسسة صيدال:

لقد سعت الجزائر إلى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، اذ قامت سنة 2009 بإصدار ميثاق الحكم الراشد الذي كان موجها للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والشركات المدرجة في بورصة الجزائر، وبحكم أن مؤسسة صيدال مدرجة في بورصة الجزائر فكان إجباريا تطبيق ميثاق الحكم الراشد وبما أن خلال الفترة 2010-2015 عرفت صيدال إعادة هيكلة، فإنها تسعى بالفعل إلى تطبيق هذا الميثاق، وذلك من خلال إعداد الأرضية الملائمة لتطبيقه، ومن

الملاحظ أن مؤسسة صيدال تطبق مبادئ الحكم الراشد من خلال تطبيقها معايير الجودة ومعايير iso26000. ومن خلال مبدأ التشخيص، التسيير، تنظيم فروع مستقلة (مهيكلة، غير مركزية). وعليه في الوقت الحالي تسعى صيدال إلى تطبيق ميثاق الحكم الراشد بأكثر دقة وتفصيل وتحسين طريقة التطبيق.

3- تنافسية مؤسسة صيدال:

بما أن مؤسسة صيدال تعتبر الأكثر شهرة في الجزائر في صناعة الأدوية فهي تحتل المكانة الأولى في إنتاج الدواء ومن الملاحظ أنها لا تقوم بإنتاج جميع الأدوية، فهي تسعى إلى الحفاظ على مكانتها الوطنية وتقوم بإيقاف صناعة بعض الأدوية الذي اشتد التنافس المحلي عليها، ولكن صيدال تواجه المنافسة الدولية من طرف المخابر الدولية من جهة ومن جهة أخرى عدم قدرتها على إشباع الطلب المحلي الأمر الذي أدى إلي الاستيراد الخارجي، في الفترة الممتدة من 2010 إلى 2015 صيدال تعمل على إعادة هيكلة وتسعى إلى تطوير مواردها البشرية التي تعول عليها في النهوض بالمؤسسة من خلال السيطرة على السوق الوطني وغزو الأسواق الدولية.

المبحث الثاني: طبيعة الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث إيضاحا للمنهج الذي تم إتباعه ومجتمع وعينة الدراسة، كذلك يعرض أداة الدراسة المستخدمة ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي اتبعت في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها.

المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة الميدانية

1- منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث يتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها، وذلك بهدف بيان دور التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع التنافسية.

وتم الحصول على البيانات اللازمة من خلال البحث في الجانب الميداني وذلك بتوزيع استبانة تم إعدادها لهذا الغرض، حيث تم تقسيمها إلى قسمين يحتوي القسم الأول على بعض الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، وقد تم إعطاء خمسة خيارات لكل سؤال وهي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد تم اختيار هذا النوع من الإجابات ذات النهايات المغلقة لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

كما تم استخدام البيانات من مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة بموضوع الدراسة، والتي تتعلق بالتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة، وأية مراجع تساهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، مع مراجعة ميثاق الحكم الراشد والقوانين الصادرة في الجريدة الرسمية، وذلك للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات وكذلك أخذ تصور عام لآخر المستجدات في مجال الدراسة.

2- **حدود الدراسة:**

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ **الحدود المكانية:** عالجت الدراسة الميدانية الواقع العملي للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في الجزائر، حيث شملت مجمع صيدال بكل فروعه (مصنع المدية، مصنع الدار البيضاء، مصنع جسر قسنطينة، مصنع الحراش، مصنع شرشال، مصنع قسنطينة، مصنع عنابة، مصنع باتنة).
- ✓ **الحدود الزمنية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت، أي من شهر سبتمبر 2014 إلى غاية شهر أفريل 2015 (08 أشهر).
- ✓ **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة الميدانية إلى أراء مجموعة من المبحوثين العاملين في المؤسسة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

1- **مجتمع الدراسة الميدانية:**

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين في مديريات المجمع، ومديريات الفروع، مديريات التدقيق الداخلي في مجمع صيدال، والبالغ عددهم حوالي 200 شخص، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرداد 180 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات لم يتم استبعاد أي من الاستبانات نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 180 استبانة.

جدول رقم(4−1): توزيع الاستبيانات على مجمع صيدال

الرقم	مجمع صيدال	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة
1	مصنع المدية	15	15
2	مصنع الدار البيضاء	18	16
3	مصنع جسر قسنطينة	18	18

4	مصنع الحراش	18	18
5	مصنع شرشال	18	15
6	مصنع قسنطينة	18	15
7	مصنع قسنطية الخاص بالأنسولين	18	15
8	مصنع عنابة	23	23
9	مصنع باتنة	18	15
10	مركز توزيع شرق	18	15
11	مركز توزيع غرب	18	15

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج المتوصل إليها

المطلب الثالث: طرق جمع المعلومات

بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها والمنهج المتبع في دراستنا بالإضافة إلى الوقت والإمكانيات المادية المتاحة، ارتأينا إلى تكوين استمارة الأسئلة وهي الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف الدراسة، باعتبارها وسيلة ناجحة لجمع المعلومات اللازمة، وتم تدعيمها بالمقابلات والملاحظات الشخصية عند توزيعها على المستجوبين من أجل ضمان مصداقية أكثر للبيانات المتحصل عليها.

المطلب الرابع: أساليب المعالجة الإحصائية

للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات بالاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS20:**

1- أساليب إحصائية وصفية:

الإحصاء الوصفي هو علم استنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، حيث يتم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها ودراستها، وتم استخدام الأساليب التالية في دراستنا:

✓ **النسب المئوية والتمثيل البياني:** تم استخدامها لمعالجة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة.

- ✓ **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- ✓ **الانحراف المعياري:** يعتبر من مقاييس التشتت، وتم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

2- أساليب إحصائية استدلالية:

الإحصاء الاستدلالي هو مجموعة من الطرق تستخدم للتعرف على خصائص المجتمع من خلال عينة إحصائية عشوائية ومجتمع ذو توزيع طبيعي، يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، إلا أنه يتسم في بعض الحالات بعدم التأكد لذا نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الاحتمالات، مما يعطي فكرة عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث في حال التعميم على المجتمع المحسوب منه العينة العشوائية محل الدراسة.

وتم تطبيق اختبار RUNS TESTE لمعرفة ما إذا كانت عينة الدراسة عشوائية، وتم التحصل على قيمة مقدرة بـــ 0.05 و هي أكبر من 0.025 (sig>0.025)، إذا عينة الدراسة هي عينة عشوائية. ولمعرفة ما إذا كان مجتمع الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي قمنا باختبار كولمجوف-سمرنوف (1-SAMPLE K-S) لأنه ضروري في حالة اختبار الفرضيات، وهذا عند قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 (Sig>0.05)، وتحصلنا على قيمة تقدر بـــ 0.105 وهي قيمة أكبر من 0.05 وبهذا يكون توزيع مجتمع الدراسة طبيعي.

وبما أن عينة الدراسة هي عينة عشوائية ومجتمع الدراسة يتبع التوزيع الطبيعي نستخدم الأساليب الإحصائية الاستدلالية التالية:

- ✓ **معامل الارتباط بيرسون :**

يستعمل لقياس قوة واتجاه العلاقة الخطية بين متغيرين كميين قيمته تكون بين (1-) إلى(1)، وتم استخدامه في دراستنا لمعرفة درجة ارتباط فقرات كل محور من محاور الاستمارة.

- ✓ **صدق وثبات الأداء:**

يستخدم للحكم على دقة الاختبار فكلما اقترب من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضا، وتم استخدامه لتحديد ثبات أداة الدراسة الممثلة في

الاستمارة ولمعرفة مدى صدقها في قياس الظاهرة محل الدراسة، ألا وهي معرفة مدى تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات على مستوى مؤسسة صيدال.

- ✓ **اختبار :One-Sample T-Test**

يستخدم هذا الاختبار الإحصائي لفحص فرضية ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة يساوي قيمة ثابتة، وتم استخدامه في دراستنا لبيان أي الفروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابة أفراد عينة الدراسة عن عبارات كل محور من الاستمارة، أي من أجل اختبار الفرق بين متوسطين.

- ✓ **تحليل التباين الأحادي: One a Way ANOVA**

يستخدم هذا الاختبار لفحص مساواة متوسطين أو أكثر، وتم استخدامه في دراستنا لاختبار الفروقات في تصورات المستجوبين (إجابات أفراد عينة الدراسة) للمتغير المستقل أو ما يسمى بالمتغير العاملي.

المبحث الثالث: استبيان الدراسة

بعد الاطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة، قام الباحث بتصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وذلك لجمع البيانات من أفراد العينة المكونة من جميع مديريات المجمع، وقد تم مراعاة أن يكون الاستبيان شاملا لقياس مدى تطبيق التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات، وتأثيرهم على التنافسية في مؤسسة صيدال.

المطلب الأول: هيكل الاستبيان

تمت الاستعانة بمراجع إحصائية ودراسات سابقة في نفس المجال لصياغة عبارات الاستبيان، ووفقا لأراء المختصين الإحصائيين الذين تم الاستعانة بهم، تم تصميم استمارة الدراسة في جزئين.

الجزء الأول: وهي البيانات الديمغرافية (الشخصية)، والخصائص الوظيفية. وقد تضمن هذا الجزء (06) أسئلة شملت (الجنس، الفئة العمرية، الحالة العائلية، المؤهل العمري، التخصص العمري، سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي).

الجزء الثاني: يتكون من 40 عبارة مقسمة على أربعة محاور وهي:

- **المحور الأول:** أثر تطبيق التدقيق الداخلي، ويتكون من 10 فقرات.
- **المحور الثاني:** تطبيق مبدأ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد، ويتكون من 10 فقرات.
- **المحور الثالث:** يناقش تنافسية المؤسسة، ويتكون من 10 فقرات.
- **المحور الرابع:** يناقش أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية المؤسسة، ويتكون من 10 فقرات.

وتم تبني الشكل المغلق في إعداد الاستبيان، الذي حدد الإجابات المحتملة لكل سؤال للتمكن من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات لقياس الاستبيان، وذلك حسب الجدول رقم (4-2).

جدول رقم (4-2): مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: أشرف عبد الحليم محمود كراجه، مرجع سبق ذكره، ص124.

المطلب الثاني: اختبار صدق الاستبيان

صدق الاستبيان يعني التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه، كما يقصد بالصدق شموله لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وضع فقراتها ومفرداتها بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها. وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال:

صدق فقرات الاستبيان: حيث تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بالطرق الآتية:

1- صدق تحكيم الاستبيان:

قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 8 أعضاء من المتخصصين في المحاسبة والتدقيق والتسيير، وتمت الاستجابة لأراء السادة المحكمين،

وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل فعلى ضوء مقترحاتهم وبعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض، تم اعداد الاستبيان في صورته النهائية في الملحق رقم (01).

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:**

يبين الجدول رقم (4-3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (أثر التدقيق الداخلي) تتراوح بين 0.255 و0.998 والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 179 تساوي 0.165، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-3): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (أثر تطبيق التدقيق الداخلي)

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يمتلك المدقق الداخلي شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير.	0.518	0.000
2	يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات.	0.391	0.000
3	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة.	0.678	0.000
4	وجود اتصال مباشر بين المدقق الداخلي والإدارة العليا للشركة ومجلس الإدارة ومديرية التدقيق.	0.305	0.000
5	استقلالية المدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها.	0.458	0.000
6	الإبلاغ عن أي ضغوط يتم التعرض لها أثناء ممارسة المهنة.	0.255	0.000
7	تتم الموافقة على خطة مهمة التدقيق من قبل الإدارة العليا للتدقيق.	0.544	0.000
8	يقوم المدقق في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج المهمة.	0.639	0.000

9	يشرف مدير التدقيق الداخلي على المهمة من أجل التأكد من تحقيق الأهداف وضمان موضوعيتها.	0.889	0.000
10	هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة.	0.998	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:**

يبين جدول (4-4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد) والمعدل الكلي لفقراته تتراوح بين(0.201 و1) ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (179) تساوي (0.165)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم(4-4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد)

رقم	الفقـــــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	وجود إطار قانوني فعال لحماية حقوق المساهمين في أساليب تسجيل الملكية والحصول على حصص الأرباح.	0.347	0.000
2	وجود إفصاح لكل القواعد واللوائح القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي توجه وتحكم الإدارة في أداء أعمالها.	0.620	0.000
3	وجود مساءلة لمجلس الإدارة من قبل المساهمين وأصحاب المصلحة والمتابعة الفاعلة للإدارة التنفيذية.	0.284	0.000
4	وجود مستوى عالي من الشفافية والإفصاح في الوقت المناسب.	0.452	0.000
5	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات من خلال عدم تعرض الشركة الملتزمة بالحوكمة لتعثر مالي مع ضمان بقائها واستمرارها.	0.201	0.000
6	وجود علاقة جيدة بين المؤسسة والبنوك.	0.452	0.000
7	وجود آليات جذب مستثمرين خارجين عن النواة الأولية.	0.999	0.000
8	وجود علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية.	0.852	0.000

9	وجود قواعد داخلية توضح العلاقة بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين.	1	0.000
10	وجود نظام داخلي يوضح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي.	0.445	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:**

يبين جدول(4-5) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (قياس تنافسية المؤسسة) والمعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.198 و1، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 179 تساوي 0.165، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم(4-5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (قياس تنافسية المؤسسة)

رقم	الفقـــــــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	حجم السوق المحلي يخلق طلبا كافيا على منتجاتكم.	0.749	0.000
2	يتأثر الطلب المحلى على منتجاتكم نتيجة استيراد الدواء الأجنبي.	0.489	0.000
3	تستخدم الشركة وسائل لتنشيط البيع في أسواق التصدير.	0.263	0.000
4	تؤمن الشركة بأن الربح يتحقق في حال تحقيق توقعات المستهلك.	0.749	0.000
5	تسعى الشركة لتحقيق فرص تسويقية بالإستفادة من نقاط ضعف المنافسين.	1	0.000
6	تحاول الشركة تقليد عمليات الإبداع للشركات المنافسة الكبيرة.	0.317	0.000
7	تستطيع الشركة الوصول إلى المزودين المتخصصين بسرعة.	0.999	0.000
8	تدعم الحكومة جهود الاندماج والتكتل بموجب مزايا وإعفاءات مجزية.	0.280	0.000
9	حصول الشركة على متطلبات التصنيع الجيد.	0.486	0.000
10	تسعى الشركة للتحالفات الإستراتجية أو الاندماج.	0.198	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:**

يبين جدول رقم (4-6) أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات من أجل رفع التنافسية) والمعدل الكلي لفقراته تتراوح بين 0.236 و 1، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، ، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 179 تساوي 0.165، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع (أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات من أجل رفع التنافسية)

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يمتلك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل حوكمة الشركات.	0.236	0.000
2	وجود نظام محكم للتدقيق الداخلي لدى صيدال يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	1	0.000
3	تعتبر حوكمة الشركات بمثابة المظلة التي يتم تحتها التدقيق وإعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	0.463	0.000
4	خدمات التدقيق الداخلي تهدف لرفع تنافسية المؤسسة.	1	0.000
5	يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق التنافسية للمؤسسة.	0.333	0.000
6	يسعى التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة على وضعية المؤسسة، وهذا ما يساعد على معالجة نقاط الضعف ما يسمح لها بمنافسة المؤسسات.	0.468	0.000
7	تساهم العدالة والشفافية داخل المؤسسة على تدفق الأموال وجذب استثمارات جديدة وهذا ما يسمح بالمنافسة.	0.655	0.000
8	تعد مؤشرات التنافسية، الحوكمة من أهم المؤشرات التي تقيس درجة تكيف المؤسسة مع المتغيرات واعتبارها كأداة لاتخاذ القرار.	1	0.000
9	الترابط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، والذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة لأصحاب المصالح كأداة لتحسين أداء المؤسسة فإنهما يعملان على رفع تنافسية المؤسسة.	0.236	0.000

10	يعتبر التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية صيدال.	0.522	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

3- صدق الاتساق البنائي:

من خلال الجدول رقم (4-7) يلاحظ الباحث أن معاملات سبيرمان للارتباط لجميع محاور الاستبانة تتراوح من 0.749 إلى 0.852 أكبر من r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 179 والتي تساوي 0.165، وهي تعتبر دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 (مستوى الدلالة لكل فقرة من الفقرات أقل من 0.05)، وبالتالي تعتبر محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-7): معامل ارتباط كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق معايير التدقيق الداخلي.	**0.750**	0.000
الثاني	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد.	**0.852**	0.000
الثالث	تنافسية المؤسسة.	**0.749**	0.000
الرابع	أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية المؤسسة.	**0.823**	0.000

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

المطلب الثالث: اختبار ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتائج في حالة تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكراره على عينة الدراسة، وقد تم التحقق من الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ، الذي تتراوح قيمته نظريا بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل على وجود ثبات عال يطمئن على صدق أداة الدراسة، طبقا لقاعدة كل اختبار ثابت صادق، والنتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول(4-8).

جدول رقم (4-8): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	محتوى المحور	عدد	معامل ألفا

		الفقرات	كرونباخ
الأول	تطبيق معايير التدقيق الداخلي.	10	0.913
الثاني	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد.	10	0.850
الثالث	تنافسية المؤسسة.	10	0.694
الرابع	أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية المؤسسة	10	0.874
جميع الفقرات		**40**	**0.924**

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

يوضح الجدول رقم (4-8) معامل Alpha Cronbach لمحاور الاستبانة التي نجدها مرتفعة وتعكس ثبات أداة القياس، كما نجد معدل هذا المعامل لجميع هذه المحاور يقدر بقيمة 0.924، والتي تعتبر مرتفعة، وهذا ما يعزز وجود ثبات في أداة الدراسة

المطلب الرابع: اختبار اعتدالية التوزيع

يتم في هذا الجزء من الدراسة مناقشة نوع البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة من أجل تحديد نوع الاختبارات الإحصائية اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان، وذلك عن طريق استخدام اختبار التوزيع الطبيعي.

✓ **اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف(1-SampleK-S):**

يقيس اختبار كمولمجروف- سمرنوف قياس ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجداول رقم (4-9) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($Sig>0.05$)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني وجوب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (4-9): اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولمجروف-سمرنوف

المحور	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمةZ	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق معايير التدقيق الداخلي.	10	5.645	0.073
الثاني	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد.	10	6.187	0.158
الثالث	تنافسية المؤسسة.	10	5.847	0.065

0.123	6.422	10	أثر تطبيق التدقيق الداخلي كالية حوكمة الشركات من اجل رفع تنافسية المؤسسة	**الرابع**
0.105	**6.025**	**40**	**جميع الفقرات**	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى مخرجات SPSS

المبحث الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث عرضا ووصفا لبيانات الدراسة من خلال الجداول التكرارية، والرسومات البيانية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل، ومناقشة نتائجها، ليتم بعد ذلك اختبار فرضيات الدراسة باستخدام بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي.

المطلب الأول: تحليل خصائص البيانات الديمغرافية للعينة

بعد تقديم فكرة مختصرة عن مجتمع وعينة الدراسة ومجالها (المؤسسة المختارة)، وبغرض توضيح أهم خصائصها، يمكن تقديم توصيف للبيانات الديمغرافية لأفراد العينة والبيانات التنظيمية للمؤسسة محل الدراسة، وذلك كما يلي:

1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

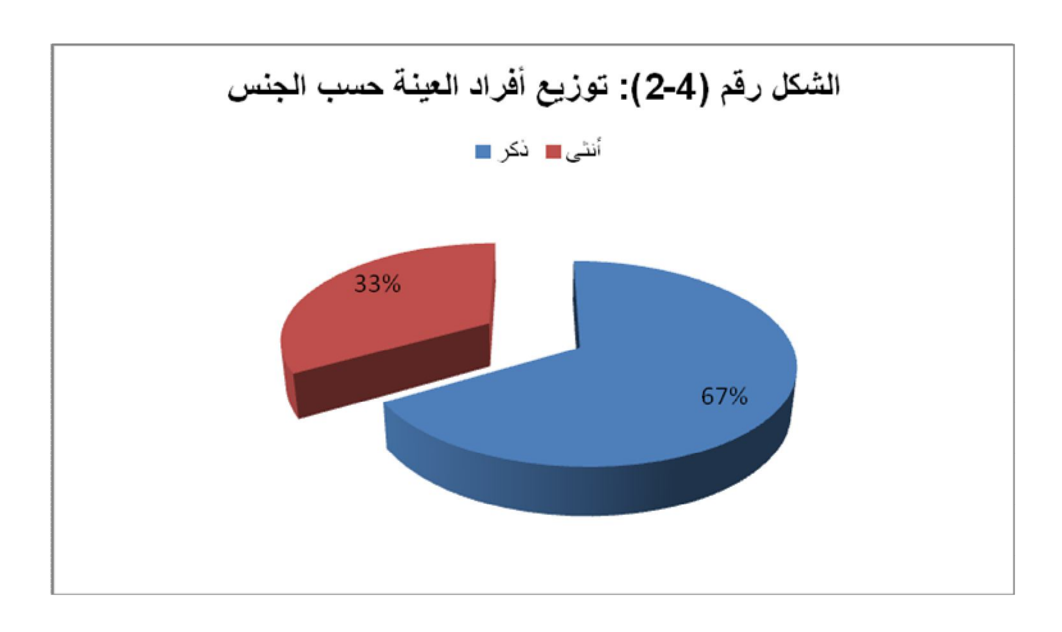
يوضح الجدول رقم (4-10) أدناه أن توزيع الذكور في العينة قد بلغ 120 فرد بنسبة 66.66% من مجموع أفراد العينة المقدر بـــ 180 فرد، أما عدد الإناث هو 60 فرد بنسبة 33.33 % من المجموع الكلي.

جدول رقم (4-10):نتائج توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	120	%66.66
أنثى	60	%33.33
المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

2- الفئة العمرية:

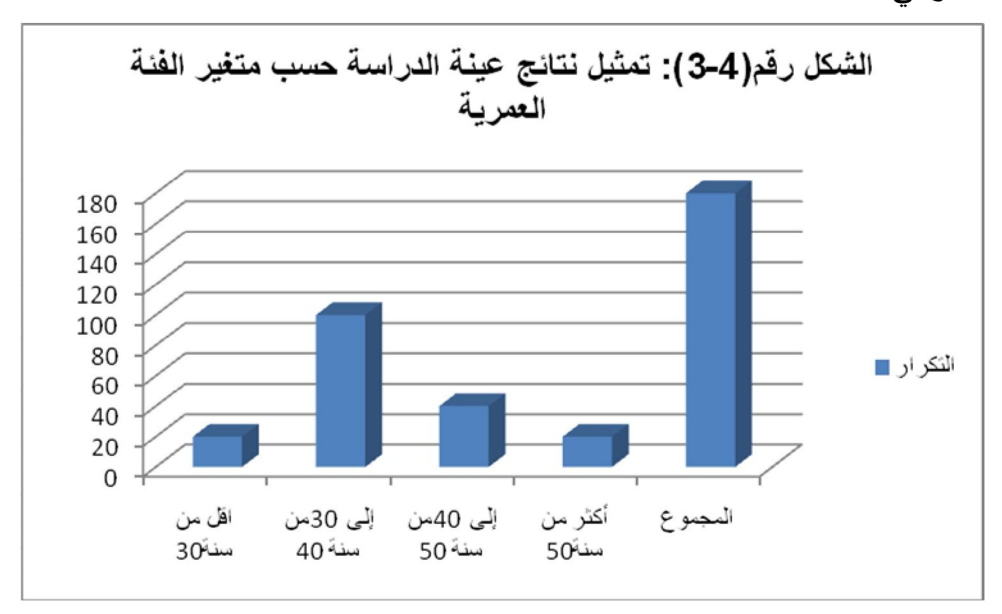
يوضح الجدول رقم (4-11) توزيع العينة حسب متغير الفئة العمرية والتي شملت أربعة فئات متتالية، حيث تركزت معظم أعمار أفراد العينة ضمن الفئة الثانية التي تأخذ المجال من 30 إلى 40 سنة بحوالي 55.55%، لتليها نسبة 22.22% من عينة الدراسة التي تواجدت ضمن الفئة الثالثة التي يتراوح أعمارهم من 40 إلى 50 سنة، لتعبر النتائج عن وجود أيضا 11.11% من عينة الدراسة ضمن مجال أكثر من 50 سنة، بالإضافة إلى تواجد نسبة 11.11% التي تقل أعمارهم عن 30 سنة، وبالطبع فالفئتين الأخيرتين تبرر وجود خبرة مهنية كافية لتزيد من صدق نتائج الدراسة.

الجدول رقم (4-11): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	20	%11.11
من 30 إلى 40 سنة	100	%55.55
من 40 إلى 50 سنة	40	%22.22
أكثر من 50 سنة	20	%11.11
المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

ويمكن توضيح النتائج السابقة أيضا بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة في نفس الوقت من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

3- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (4−12) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي والتي شملت أربعة فئات، تركزت إجابات أكثر من نصف أفراد العينة ضمن فئة ليسانس بنسبة 77.77%، أما في المرتبة الثانية فقد كانت ماستر11.11 %، وماجستير في المرتبة الثالثة بنسبة 8.33%، وفي الأخير يوجد 5 تكرارات تمثل تخصص دكتوراه بنسبة 2.77% ضمن عينة الدراسة، وتدل هذه النسبة الكبيرة من حاملي شهادة ليسانس على صدق إجابات الاستبيان.

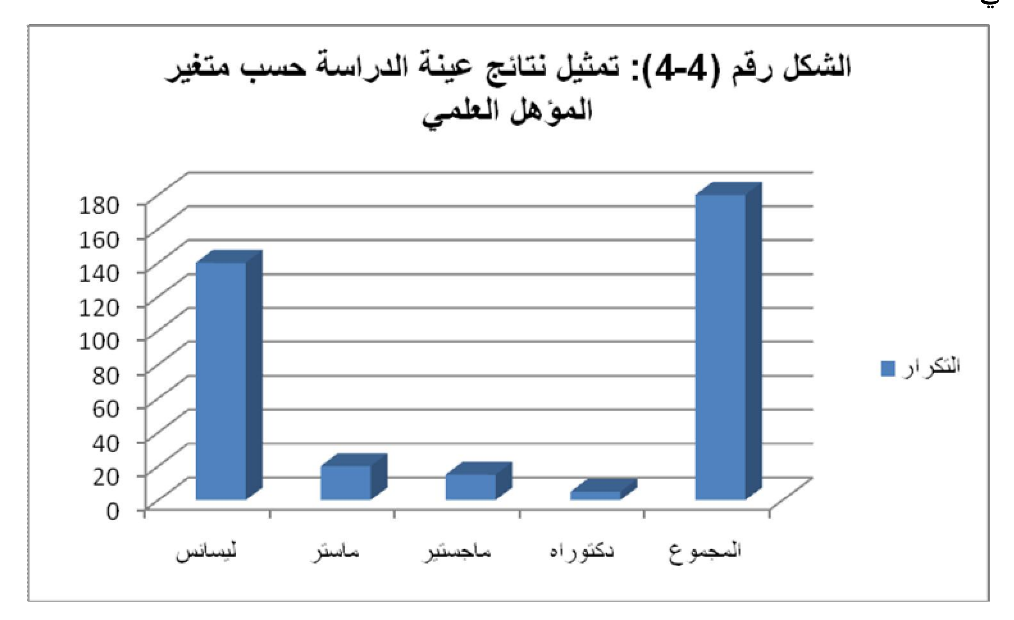
الجدول رقم (4−12): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	140	%77.77
ماستر	20	%11.11
ماجستير	15	%8.33
دكتوراه	5	%2.77

المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة في نفس الوقت من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

4- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4-13) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي شملت أربعة فئات، حيث تركزت معظم تخصصات أفراد العينة ضمن فئة تسيير بنسبة **38.88%**، وكانت الفئة الثانية محاسبة تمثل 27.77%، ولتكون في الأخير الفئة الثالثة تخصص مالية وتخصص تدقيق، والتي كانت بنسبة 16.16%

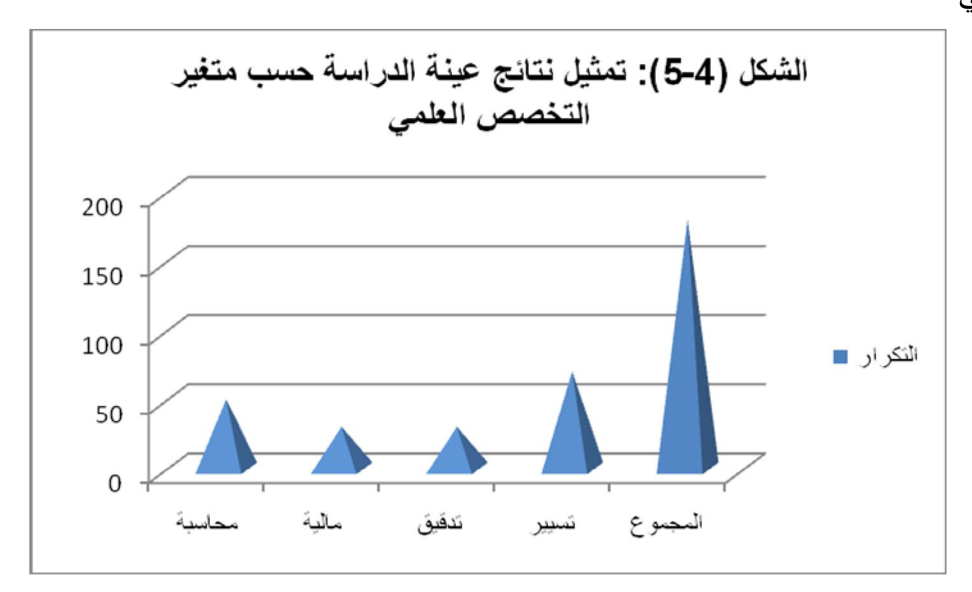
الجدول رقم (4-13): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	**50**	**%27.77**
مالية	**30**	**%16.66**
تدقيق	**30**	**%16.66**

تسيير	70	%38.88
المجموع	**180**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

ويمكن توضيح النتائج السابقة بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة في نفس الوقت من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

5- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (4-14) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة، والتي شملت أربعة فئات، حيث تركزت نتائج أفراد العينة في معظمها ضمن الفئة الثانية التي تتراوح سنوات الخبرة فيها من 5 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 55.55%، ثم تليها الفئة الثالثة التي تضم المجال من 10 سنوات إلى 15 سنة بنسبة 22.22%، بعدها الفئة الأولى والتي تتراوح سنوات الخبرة فيها أقل من 5 سنوات بنسبة 11.11%، وأخيرا الفئة الرابعة الخاصة بمن تتجاوز الخبرة عندهم سقف 15 سنة بنسبة 11.11%، حيث يمكن ملاحظة أنه كلما تدرجنا نحو الأعلى في فئات سنوات الخبرة تقل نسبة تكرارات أفراد العينة.

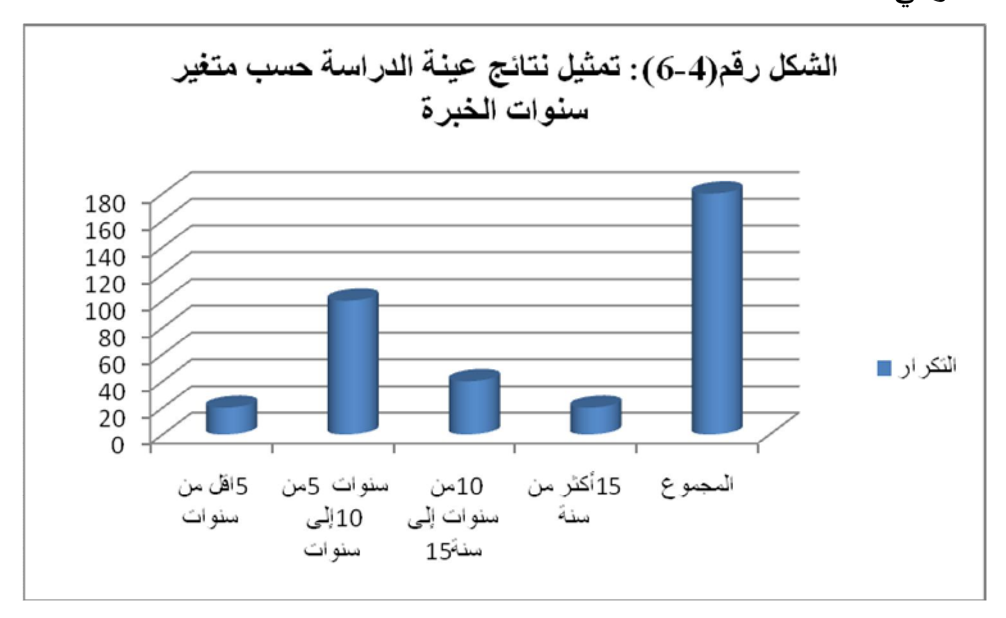
الجداول رقم (4-14): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	20	%11.11
من 5 سنوات إلى 10	100	%55.55

		سنوات
%22.22	40	من 10 سنوات إلى 15سنة
%11.11	20	أكثر من 15 سنة
%100	180	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

ويمكن توضيح النتائج السابقة أيضا بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة في نفس الوقت من خلال الشكل الموالي:



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

6- المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (4–15) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي والتي شملت فئة مديرية المستخدمين 22.22%، إذ أن هناك تقارب بين باقي المديريات الأخرى.

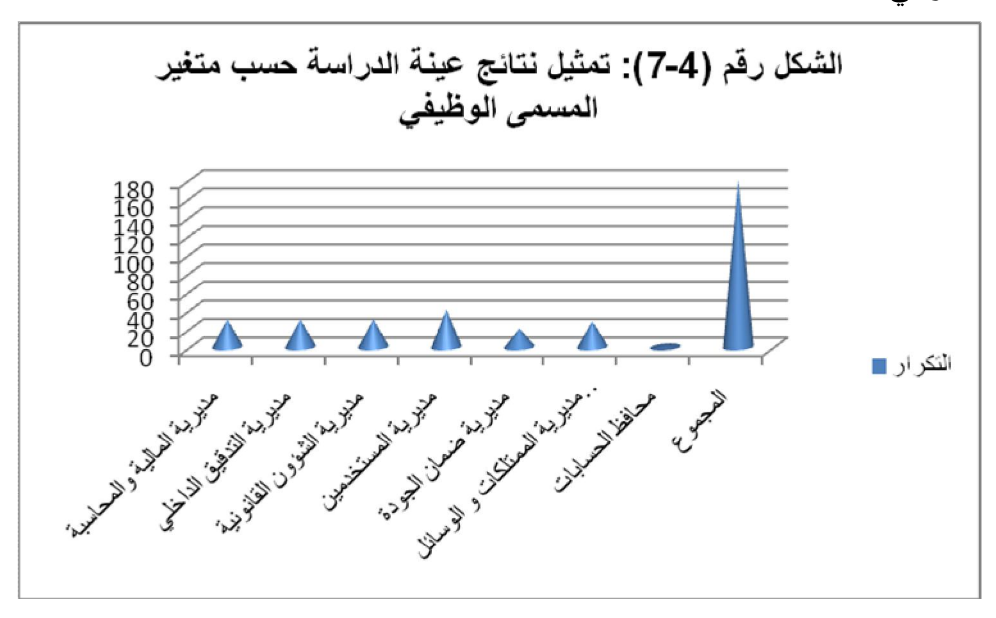
جدول رقم (4–15): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
%16.66	30	مديرية المالية والمحاسبة

مديرية التدقيق الداخلي	30	%16.66
مديرية الشؤون القانونية	30	%16.66
مديرية المستخدمين	40	%22.22
مديرية ضمان الجودة	20	%11.11
مديرية الممتلكات والوسائل العامة	28	%15.55
محافظ الحسابات	02	%1.11
المجموع	180	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

ويمكن توضيح النتائج السابقة أيضا بطريقة أكثر تلخيصا وشاملة في نفس الوقت من خلال الشكل الموالي:



الشكل رقم (4-7): تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم الكشف عن النتائج المتحصل عليها من خلال محاور الاستبيان الأربعة، والتي تبين إجابات أفراد العينة على فقرات هذه المحاور وفق المقياس المستخدم ألا وهو مقياس ليكارت الخماسي.

1- نتائج أفراد العينة حول تطبيق التدقيق الداخلي:

تتجلى نتائج أفراد العينة حول تطبيق التدقيق الداخلي في مؤسسة صيدال

جدول رقم (4-16): نتائج أفراد العينة حول تطبيق التدقيق الداخلي

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	170	5	5	-	-	180
	%	94.4	2.77	2.77	-	-	100
2	إجابة	175	3	2	-	-	180
	%	97.22	1.66	1.11	-	-	100
3	إجابة	165	10	5	-	-	180
	%	91.66	5.55	2.77	-	-	100
4	إجابة	177	3	-	-	-	180
	%	98.33	1.66	-	-	-	100
5	إجابة	173	5	2	-	-	180
	%	96.11	2.77	1.11	-	-	100
6	إجابة	178	1	1	-	-	180
	%	98.88	0.55	0.55	-	-	100
7	إجابة	170	5	5	-	-	180
	%	94.44	2.77	2.77	-	-	100
8	إجابة	180	-	-	-	-	180
	%	100	-	-	-	-	100
9	إجابة	150	10	10	-	-	180
	%	83.33	5.55	5.55	-	-	100
10	إجابة	140	20	20	-	-	180

	%	77.77	11.11	11.11	-	-	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

2- نتائج أفراد العينة حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد:

تتجلى نتائج أفراد العينة حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد في مؤسسة صيدال في الجدول التالي:

جدول رقم (4-17): نتائج أفراد العينة حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الرشد

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	177	2	1	-	-	180
	%	98.33	1.11	0.55	-	-	100
2	إجابة	170	5	5	-	-	180
	%	94.44	2.77	2.77	-	-	100
3	إجابة	178	1	1	-	-	180
	%	98.88	0.55	0.55	-	-	100
4	إجابة	180	-	-	-	-	180
	%	100	-	-	-	-	100
5	إجابة	179	1	-	-	-	180
	%	99.44	0.55		-	-	100
6	إجابة	180	-	-	-	-	180
	%	100	-	-	-	-	100
7	إجابة	150	20	10	-	-	180
	%	83.33	11.11	5.55	-	-	100
8	إجابة	160	10	10	-	-	180
	%	88.88	5.55	5.55	-	-	100
9	إجابة	180	-	-	-	-	180

الفقرة	التكرار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإجمالي
	%	100	-	-	-	-	100
10	إجابة	175	5	-	-	-	180
	%	97.22	2. 77		-	-	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

3- نتائج أفراد العينة حول تنافسية المؤسسة:

تتجلى نتائج أفراد العينة حول تنافسية المؤسسة في مؤسسة صيدال:

جدول رقم (4-18): نتائج أفراد العينة حول تنافسية المؤسسة

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	160	10	5	5	-	180
	%	88.88	5.55	2.77	2.77	-	100
2	إجابة	170	-	10	-	-	180
	%	94.44	-	5.55	-	-	100
3	إجابة	175	5	-	-	-	180
	%	97.22	2.77	-	-	-	100
4	إجابة	160	10	5	5	-	180
	%	88.88	5.55	2.77	2.77	-	100
5	إجابة	180	-	-	-	-	180
	%	100	-	-	-	-	100
6	إجابة	174	3	3	-	-	180
	%	96.66	1.66	1.66	-	-	100
7	إجابة	150	20	10	-	-	180
	%	83.33	11.11	5.55	-	-	100
8	إجابة	178	1	1	-	-	180
	%	98.88	0.55	0.55	-	-	100
9	إجابة	170	10	10	-	-	180
	%	94.44	5.55	5.55	-	-	100
10	إجابة	179	1	-	-	-	180

	%	97.77	0.55		-	-	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

4- نتائج أفراد العينة حول أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع التنافسية:

تتجلى نتائج أفراد العينة حول أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع تنافسية المؤسسة:

جدول رقم (4-19): نتائج أفراد العينة حول أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع التنافسية

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	**إجابة**	179	1	-	-	-	180
	%	99.44	0.55	-		-	100
2	**إجابة**	180	-	-	-	-	180
	%	100	-	-	-	-	100
3	**إجابة**	175	-	5	-	-	180
	%	97.22	-	2.77	-	-	100
4	**إجابة**	160	10	5	5	-	180
	%	88.88	5.55	2.77	2.77	-	100
5	**إجابة**	178	1	1	-	-	180
	%	98.88	0.55	0.55	-	-	100
6	**إجابة**	176	2	2	-	-	180
	%	97.77	1.11	1.11	-	-	100
7	**إجابة**	172	2	2	2	2	180
	%	95.55	1.11	1.11	1.11	1.11	100
8	**إجابة**	180	-	-	-	-	180
	%	100	-	-	-	-	100
9	**إجابة**	179	1	-	-	-	180

	%	99.44	0.55	-	-	-	100
10	إجابة	175	2	3	-	-	180
	%	97.22	1.11	1.66	-	-	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج spss

المطلب الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample T test) لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي أو أقل من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%، وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

أما فيما يخص الفئات فهي محددة مسبقا بخمسة فئات، هذا ما يسمح بحساب طول الفئة والذي يساوي 0.8، وبالتالي يمكن تحديد الفئات كما يلي:

جدول رقم (4-20): تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	الصيغة
من 1.00 إلى 1.79	غير موافق تماما
من1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق تماما

المصدر: من إعداد الباحث

1- تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول تطبيق التدقيق الداخلي:

يوضح الجدول رقم (4-21) أراء أفراد العينة للمحور الأول حول تطبيق التدقيق الداخلي في مؤسسة صيدال.

جدول رقم(4-21) تحليل نتائج فقرات المحور الأول

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يمتلك المدقق الداخلي شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق	4.922	0.355	98.4	184.58	0.000
2	يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات.	4.966	0.244	99.22	271.88	0.000
3	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة.	4.888	0.399	97.66	164.05	0.000
4	وجود اتصال مباشر بين المدقق الداخلي والإدارة العليا للشركة ومجلس الإدارة ومديرية التدقيق.	4.988	0.122	99.66	520.80	0.000
5	استقلالية المدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها.	4.955	0.266	99.00	250.81	0.000
6	الإبلاغ عن أي ضغوط يتم التعرض لها أثناء ممارسة المهنة.	4.988	0.166	99.66	402.05	0.000
7	تتم الموافقة علي خطة مهمة التدقيق من قبل الإدارة العليا للتدقيق.	4.911	0.366	98.22	181.09	0.000
8	يقوم المدقق في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج المهمة.	5	0.000	100	0.00	0.000
9	يشرف مدير التدقيق الداخلي على المهمة من أجل التأكد من تحقيق الأهداف وضمان موضوعيتها.	4.800	0.460	96.00	139.57	0.000

10	هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة.	4.666	0.66	93.22	93.654	0.000
جميع الفقرات		**4.90**	**0.303**	**98.10**	**220.84**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

✓ **التعليـــــــق:**

من خلال الجدول رقم (4–21) يلاحظ الباحث مايلي:

– تبين من الفقرة 01 أن الوزن النسبي قد بلغ 98.4% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي4.92) على أن المدقق الداخلي يمتلك شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة،المالية،التسيير.

– وفي الفقرة رقم 02 بلغ الوزن النسبي 99.22% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.96) على أن يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات.

– تبين الفقرة رقم 03 أن الوزن النسبي قد بلغ 97.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.88) على أن يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة.

– في الفقرة 04 بلغ الوزن النسبي 99.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.988) على أن وجود اتصال مباشر بين المدقق الداخلي والإدارة العليا للشركة ومجلس الإدارة ومديرية التدقيق.

– الفقرة رقم 05 بينت أن الوزن النسبي بقيمة 99.00% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.955) بشأن أن استقلالية المدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها.

– وفي الفقرة رقم 06 بلغ الوزن النسبي 99.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد

العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.98) على أن الإبلاغ عن أي ضغوط يتم التعرض لها أثناء ممارسة المهنة.

- أما في الفقرة رقم 07 بلغ الوزن النسبي 98.22% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي4.91) على أن تتم الموافقة على خطة مهمة التدقيق من قبل الإدارة العليا للتدقيق.

- وفي الفقرة رقم 08 بلغ الوزن النسبي 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) على أن يقوم المدقق في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج المهمة.

- وتبين من الفقرة رقم 09 أن الوزن النسبي بلغ 96.00% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما(المتوسط الحسابي يساوي 4.80) على أن يشرف مدير التدقيق الداخلي على المهمة من أجل التأكد من تحقيق الأهداف وضمان موضوعيتها.

- وفي الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 93.22% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.66) على أن هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة.

هذا ما يبين أن المدقق الداخلي في صيدال يلتزم بالمعايير الخاصة والمعايير العامة للتدقيق الداخلي.

2- تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد:

يوضح الجدول رقم (4-22) أراء أفراد العينة للمحور الثاني حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد.

جدول رقم(4-22): تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

رقم	عنوان الفقرة	المتوسط	الانحراف	الوزن	قيمة T	مستوى

الفقرة		الحسابي	المعياري	النسبي		الدلالة
1	وجود إطار قانوني فعال لحماية حقوق المساهمين في أساليب تسجيل الملكية والحصول على حصص الأرباح.	4.966	0.311	99.22	211.30	0.000
2	وجود إفصاح لكل القواعد واللوائح القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي توجه وتحكم الإدارة في أداء أعمالها.	4.911	0.36	98.2	181.09	0.000
3	وجود مساءلة لمجلس الإدارة من قبل المساهمين وأصحاب المصلحة ومتابعة فاعلة للإدارة التنفيذية.	4.988	0.16	99.66	402.08	0.000
4	وجود مستوى عالي من الشفافية والإفصاح في الوقت المناسب.	5	0.00	100	899.00	0.000
5	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات من خلال عدم تعرض الشركة الملتزمة بالحوكمة لتعثر مالي مع ضمان بقائها واستمرارها.	4.999	0.74	99.88	120.70	0.000
6	وجود علاقة جيدة بين المؤسسة والبنوك.	5	0.00	100	129.331	0.000
7	وجود آليات جذب مستثمرين خارجين عن النواة الأولية.	4.788	0.533	95.66	404.80	0.000
8	وجود علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية.	4.833	0.500	96.66	375.57	0.000
9	وجود قواعد داخلية توضح العلاقة بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين.	5	0.00	100		0.000

10	وجود نظام داخلي يوضح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي.	4.977	0.166	99.44		0.000
جميع الفقرات		**4.946**	**0.277**	**98.87**	**340.48**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

✓ **التعليـــــــق:**

من خلال الجدول رقم (4-22) يلاحظ الباحث أنه:

- تبين من الفقرة 01 أن الوزن النسبي قد بلغ 99.22% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.96) على وجود إطار قانوني فعال لحماية حقوق المساهمين في أساليب تسجيل الملكية والحصول على حصص الأرباح.
- وفي الفقرة رقم 02 بلغ الوزن النسبي 98.2% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.91) على وجود إفصاح لكل القواعد واللوائح القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي توجه وتحكم الإدارة في أداء أعمالها.
- كما تبين في الفقرة رقم 03 أن الوزن النسبي قد بلغ 99.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.98) على وجود مساءلة لمجلس الإدارة من قبل المساهمين وأصحاب المصلحة ومتابعة فاعلة للإدارة التنفيذية.
- وفي الفقرة 04 بلغ الوزن النسبي 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) على وجود مستوى عالي من الشفافية والإفصاح في الوقت المناسب.

- والفقرة رقم 05 بينت الوزن النسبي بقيمة 99.88% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أكبر من 0.05 مما يدل على أن الفقرة ذات اتجاه محايد، أي أن معظم أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.999) بشأن وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات من خلال عدم تعرض الشركة الملتزمة بالحوكمة لتعثر مالي مع ضمان بقائها واستمرارها.

- وفي الفقرة رقم 06 بلغ الوزن النسبي 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) على وجود علاقة جيدة بين المؤسسة والبنوك.

- أما في الفقرة رقم 07 بلغ الوزن النسبي 95.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي4.788) على وجود آليات جذب مستثمرين خارجين عن النواة الأولية.

- وفي الفقرة رقم 08 بلغ الوزن النسبي 96.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.83) على وجود علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية.

- وتبين من الفقرة رقم 09 أن الوزن النسبي بلغ 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) على وجود قواعد داخلية توضح العلاقة بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين.

- وفي الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 99.44% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.97) على وجود نظام داخلي يوضح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي.

هذا ما يبين أن مؤسسة صيدال تطبق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد.

3- تحليل نتائج فقرات المحور الثالث حول تنافسية المؤسسة

يوضح الجدول رقم (4−23) أراء أفراد العينة للمحور الثالث تنافسية المؤسسة

جدول رقم(4−23) تحليل نتائج فقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	حجم السوق المحلي يخلق طلبا كافيا على منتجاتكم.	4.800	0.611	96	104.456	0.000
2	يتأثر الطلب المحلي على منتجاتكم نتيجة استيراد الدواء الأجنبي.	4.888	0.455	97.66	142.776	0.000
3	تستخدم وسائل تنشيط البيع في أسواق التصدير.	4.977	0.166	99.44	404.805	0.000
4	تؤمن الشركة بأن الربح يتحقق في حال تحقيق توقعات المستهلك.	4.800	0.611	96.00	104.47	0.000
5	تسعى الشركة لتحقيق فرص تسويقية بالاستفادة من نقاط ضعف المنافسين.	5	0.00	100	232.936	0.000
6	تحاول الشركة تقليد عمليات الإبداع للشركات المنافسة الكبيرة.	4.955	0.288	99	30.633	0.000
7	تستطيع الشركة الوصول إلى المزودين المتخصصين بسرعة.	4.944	0.166	99.66	181.09	0.000
8	تدعم الحكومة جهود الاندماج والتكتل بموجب مزايا وإعفاءات مجزية.	4.988	0.166	99.6	181.03	0.000
9	حصول الشركة على	4.911	0.36	98.22	899.00	0.000

	متطلبات التصنيع الجيد.					
10	تسعى الشركة للتحالفات الإستراتجية أو الاندماج.	4.999	0.074	99.88	219.505	0.000
جميع الفقرات		**4.926**	**0.287**	**98.54**	**250.070**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

✓ **التعليق:**

من خلال الجدول رقم (4-23) يلاحظ الباحث أنه:

- تبين من الفقرة 01 أن الوزن النسبي قد بلغ 96 % أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.8) على أن حجم السوق المحلي يخلق طلبا كافيا على منتجاتكم.

- وفي الفقرة رقم 02 بلغ الوزن النسبي 97.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.88) على تأثر الطلب المحلي على منتجاتكم نتيجة استيراد الدواء الأجنبي.

- كما تبين في الفقرة رقم 03 أن الوزن النسبي قد بلغ 99.44% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.97) على أن تستخدم وسائل تنشيط البيع في أسواق التصدير.

- وفي الفقرة 04 بلغ الوزن النسبي 96.00% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.80) على أن الشركة تؤمن بأن الربح يتحقق في حال تحقيق توقعات المستهلك.

- والفقرة رقم 05 بينت الوزن النسبي بقيمة 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد

العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) بشأن أن تسعى الشركة لتحقيق فرص تسويقية بالاستفادة من نقاط ضعف المنافسين.

- وفي الفقرة رقم 06 بلغ الوزن النسبي 99% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون (المتوسط الحسابي يساوي 4.95) على أن تحاول الشركة تقليد عمليات الإبداع للشركات المنافسة الكبيرة.

- أما في الفقرة رقم 07 بلغ الوزن النسبي 99.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.944) على أن تستطيع الشركة الوصول إلى المزودين المتخصصين بسرعة.

- وفي الفقرة رقم 08 بلغ الوزن النسبي 99.6% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.98) على أن تدعم الحكومة جهود الاندماج والتكتل بموجب مزايا وإعفاءات مجزية.

- وتبين من الفقرة رقم 09 أن الوزن النسبي بلغ 98.22% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما(المتوسط الحسابي يساوي 4.91) على حصول الشركة على متطلبات التصنيع الجيد.

- وفي الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 99.88% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.99) على أن تسعى الشركة للتحالفات الإستراتجية أو الاندماج.

هذا ما يبين أن مؤسسة صيدال تعمل على رفع تنافسيتها مع باقي المؤسسات الأخرى.

4- تحليل نتائج فقرات المحور الرابع حول أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على تنافسية المؤسسة:

يوضح الجدول رقم (4-24) أراء أفراد العينة للمحور الرابع حول أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع تنافسية المؤسسة.

جدول رقم(4-24): تحليل نتائج فقرات المحور الرابع

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يمتلك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل حوكمة الشركات.	4.999	0.744	99.88	899.00	0.000
2	وجود نظام محكم للتدقيق الداخلي لدى صيدال يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	5	0.00	100	224.88	0.000
3	تعتبر حوكمة الشركات بمثابة المظلة التي يتم تحتها التدقيق وإعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	4.955	0.295	99	104.45	0.000
4	خدمات التدقيق الداخلي تهدف لرفع تنافسية المؤسسة.	4.800	0.61	96		0.000
5	يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق التنافسية للمؤسسة.	4.988	0.166	99.6	402.05	0.000
6	يسعى التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة على وضعية المؤسسة وهذا ما يساعد على معالجة نقاط الضعف ما يسمح لها بمنافسة المؤسسات.	4.888	0.566	97.66	115.480	0.000

7	تساهم العدالة والشفافية داخل المؤسسة على تدفق الأموال وجذب استثمارات جديدة وهذا ما يسمح بالمنافسة.	5	0.00	100	899.00	0.000
8	تعد مؤشرات التنافسية والحوكمة من أهم المؤشرات التي تقيس درجة تكيف المؤسسة مع المتغيرات واعتبارها كأداة لاتخاذ القرار.	4.99	0.074	99.8	240.811	0.000
9	الترابط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة لأصحاب المصلحة كأداة لتحسين أداء المؤسسة فإنهما يعملان على رفع تنافسية المؤسسة.	4.95	0.27	99	331.28	0.000
10	يعتبر التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية صيدال.	4.955	0.200	99		0.000
جميع الفقرات		**4.952**	**0.292**	**98.99**	**402.118**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

✓ **التعليـــــــق:**

من خلال الجدول رقم (4-24) يلاحظ الباحث أنه:

- تبين من الفقرة 01 أن الوزن النسبي قد بلغ 99.88 % أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي4.99) على أن يمتلك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل حوكمة الشركات.

- وفي الفقرة رقم 02 بلغ الوزن النسبي 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة

يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) على وجود نظام محكم للتدقيق الداخلي لدى صيدال يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.

- كما تبين في الفقرة رقم 03 أن الوزن النسبي قد بلغ 99% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.95) على أن حوكمة الشركات تعتبر بمثابة المظلة التي يتم تحتها التدقيق وإعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

- وفي الفقرة رقم 04 بلغ الوزن النسبي 96% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.80) على أن خدمات التدقيق الداخلي تهدف لرفع تنافسية المؤسسة.

- والفقرة رقم 05 بينت الوزن النسبي بقيمة 99.6% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.98) بشأن أن يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق التنافسية للمؤسسة.

- وفي الفقرة رقم 06 بلغ الوزن النسبي 97.66% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.88) على أن يسعى التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة على وضعية المؤسسة وهذا ما يساعد على معالجة نقاط الضعف ما يسمح لها بمنافسة المؤسسات.

- أما في الفقرة رقم 07 بلغ الوزن النسبي 100% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 5) على أن تساهم العدالة والشفافية داخل المؤسسة على تدفق أموال وجذب استثمارات جديدة وهذا ما يسمح بالمنافسة.

- وفي الفقرة رقم 08 بلغ الوزن النسبي 99.8% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة

يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.99) على أن تعد مؤشرات التنافسية، الحوكمة من أهم هذه المؤشرات التي تقيس درجة تكيف المؤسسة مع المتغيرات واعتبارها كأداة لاتخاذ القرار.

- وتبين من الفقرة رقم 09 أن الوزن النسبي بلغ 99% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما(المتوسط الحسابي يساوي 4.95) على أن الترابط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، والذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة لأصحاب المصالح كأداة لتحسين أداء المؤسسة فإنهما يعملان على رفع تنافسية المؤسسة.

- وفي الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 99% أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% ومستوى دلالة 0.000 أقل من 0.05 مما دل على ايجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (المتوسط الحسابي يساوي 4.95) على أن يعتبر التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية صيدال.

هذا ما يبين أن التدقيق الداخلي يعتبر كآلية للحوكمة من أجل رفع تنافسية المؤسسة.

5- جميع المحاور:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-25)، والذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة المتعلقة بأثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع تنافسية المؤسسة، وذلك بترتيبها تنازليا حسب الوزن النسبي لكل محور ويتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور مجتمعة تساوي 4.93، والوزن النسبي يساوي 98.62% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 303.37 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن هناك أثر لتطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على تنافسية المؤسسة.

جدول رقم(4-25): تحليل محاور الدراسة

رقم	المحاور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب

1	تطبيق التدقيق الداخلي	4.90	0.303	98.10	220.84	0.000	4
2	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الراشد	4.946	0.277	98.87	340.48	0.000	2
3	تنافسية المؤسسة	4.926	0.287	98.54	250.070	0.000	3
4	أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع تنافسية المؤسسة	4.952	0.292	98.99	402.118	0.000	1
جميع محاور الدراسة		**4.931**	**0.289**	**98.625**	**303.377**	**0.000**	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا الجزء من الدراسة مناقشة واختبار الفرضيات كما يلي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:**

الفرضية العدمية H_0 = **لا يلتزم المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي حسب رأي عينة الدراسة.**

الفرضية البديلة H_1 = **يلتزم المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي حسب رأي عينة الدراسة.**

لاختبار هذه الفرضيــــــــة تم استخــــــــدام اختبــــــــار T، حيث يشيــــــر الجدول التالـــــي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول التزام وظائف التدقيق الداخلي في المؤسسة بمعايير التدقيق الداخلي تقـــــــــــــــدر بــ 220.84 عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 1.96، وبما أن القاعدة تقضي بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، أي:

"**يلتزم المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي حسب رأى عينة الدراسة.**"

وبما أن توافق ممارسات التدقيق الداخلي في صيدال مع معايير التدقيق الداخلي يعني بالضرورة أن وظائف التدقيق الداخلي بها ستكون ذات فعالية، لذا فإن هذه الوظائف تتمتع بفعالية مقبولة نتيجة إلتزامها وتطبيقها لمعايير التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (4−26): نتائج اختبار T لفرضية فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في صيدال

الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تطبيق معايير التدقيق الداخلي	4.90	0.303	220.84	179	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

- **الفرضية الرئيسية الثانية:**

الفرضية العدمية H_0 = **لا تطبق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال.**

الفرضية البديلة H_1 = **تطبق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T، حيث يشير الجدول التالي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات تقدر بـــ 340.48 عند مستوى معنوية (0.05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية 1.96، وبما أن القاعدة تقضي بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، أي:

" **تطبق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال.**"

وعليه فإن مؤسسة صيدال تقوم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

الجدول رقم (4−27) نتائج اختبار T لفرضية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال

الفرضية	المتوسط الحاسبي	الانحراف المعياري	قيمةT	درجة الحرية	مستوى المعنوية
تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	4.946	0.277	340.48	179	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

- **الفرضية الرئيسية الثالثة:**

الفرضية العدمية H_0 = **لا يوجد مستوى عالي من التنافسية في صيدال.**

الفرضية البديلة H_1 = **يوجد مستوى عالي من التنافسية في صيدال .**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T، حيث يشير الجدول التالي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول يوجد مستوى عالي من التنافسية في صيدال تقدر بـــ 250.070 عند مستوى معنوية (0.05) أكبر من قيمة T الجدولية 1.96، وبما أن القاعدة تقضي بقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، أي: "**يوجد مستوى عالي من التنافسية في صيدال.** "

وعليه تعمل مؤسسة صيدال على رفع تنافسيتها.

الجدول رقم (4−28) نتائج اختبار T لفرضية يوجد مستوى عالي من التنافسية في صيدال

الفرضية	المتوسط الحاسبي	الانحراف المعياري	قيمةT	درجة الحرية	مستوى المعنوية
توجد تنافسية داخل صيدال	4.926	0.287	250.070	179	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

- **الفرضية الرئيسة الرابعة:**

قبل اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة قام الباحث باختبار الفرضيات التي تتفرع منها أولا، وكانت النتائج كما يلي:

الفرضية العدمية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.

الفرضية البديلة الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.

ومن أجل القيام باختبار الفرضية الفرعية الأولى استلزم الأمر استعمال معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وكانت النتائج كما يبينها الجدول (4-29)

الجدول رقم (4-29): يبين معامل ارتباط التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

	الإحصاءات	**التميز بالسرعة والدقة**
التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	**معامل الارتباط**	**0.975**
	مستوى الدلالة	**0.000**
	حجم العينة	**180**

قيمة r الجدولية لبيرسون عند درجة حرية 179 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.195

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

- من خلال الجدول رقم (4-29) يلاحظ الباحث أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب 0.975 أكبر من قيمة r الجدولية التي تساوي 0.195، وأن مستوى الدلالة 0.000 أقل من 0.05 يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى القائلة لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.

- قبول الفرضية البديلة، أي توجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات عند مستوى $\alpha = 0.05$.

الفرضية العدمية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة عند مستوى $\alpha = 0.05$.

الفرضية البديلة الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة عند مستوى $\alpha = 0.05$.

ولاختبار هذه الفرضية قمنا باستعمال الانحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر تطبيق التدقيق الداخلي كمتغير مستقل (x) على تنافسية المؤسسة كمتغير تابع (y) حسب المعادلة التالية: $y=a+bx$ والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-30).

الجدول رقم (4-30): نتائج تحليل الانحدار الخطي لتطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة

المتغير المستقل	مقطع خط الانحدار	R	R^2	قيمةT	درجة التأثير β	قيمة F	(sig)
أثر تطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة	0.743	0.717	0.514	2.435	0.852	14.34	0.000

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (4-30) أن معامل الارتباط بين تطبيق التدقيق الداخلي وتنافسية المؤسسة قد بلغ **R=0.717**، وأن قيمة معامل التحديد (R^2) فسر ما نسبته **(51.4%)**، هذه النسبة تدل على درجة تأثير **β=(0.852)** لتطبيق التدقيق الداخلي على تنافسية المؤسسة وهي علاقة ارتباط، وتؤكد معنوية هذه العلاقة قيمة **F** التي بلغت **14.349**، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **(Sig=0.000)** أقل من **0.05**، وكذلك قيمة **T** المحسوبة **2.435** وهي أكبر من القيمة الجدولية **1.96**، مما يؤدي إلى رفض الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة. وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة.

حيث يمثل مقطع خط الانحدار (0.743) الحرف a أما درجة التأثير β (0.852) تمثل حرف b من معادلة الانحدار الموضوعة سابقا من طرف الباحث.

ومنه تصبح المعادلة:

تطبيق التدقيق الداخلي 0.852+ 0.743 = تنافسية المؤسسة

معناه أنه كلما زاد تطبيق التدقيق الداخلي زادت تنافسية المؤسسة .

الفرضية العدمية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة عند مستوى α=0.05.

الفرضية البديلة الفرعية الثالثة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة عند مستوى α =0.05.

لاختبار هذه الفرضية قمنا باستعمال الانحدار الخطي البسيط والذي يقيس أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كمتغير مستقل (x) على رفع تنافسية المؤسسة كمتغير تابع (y) كما في المعادلة التالية: y=a+bx والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-31).

الجدول رقم (4-31): نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة

المتغير المستقل	مقطع خط الانحدار	R	R^2	قيمةT	درجة التأثير β	قيمة F	(sig)
تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة	-1.252	0.733	0.537	14.37	1.249	14.349	0.000

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (4-31) أن معامل الارتباط بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة قد بلغ **R=0.733**، وأن قيمة معامل التحديد (**R^2**) فسر ما نسبته **(0.537)**، هذه النسبة تدل على درجة تأثير **β=(1.249)** بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة وهي علاقة ارتباط، وتؤكد معنوية هذه العلاقة قيمة **F** التي بلغت **14.349** وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **(Sig=0.000)** أقل من **0.05**، وكذلك قيمة **T** المحسوبة **14.37** وهي أكبر من القيمة الجدولية **1.96**، مما يؤدي إلى رفض الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة، وقبول الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على رفع تنافسية المؤسسة.

حيث يمثل مقطع خط الانحدار (1.252-) الحرف a أما درجة التأثير β (1.249) تمثل حرف b من معادلة الانحدار الموضوعة سابقا من طرف الباحث.

ومنه تصبح المعادلة:

(تطبيق مبادئ حوكمة الشركات) 1.249 + 1.252 -= تنافسية المؤسسة

معناه أنه كلما تم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات أدى إلى رفع تنافسية المؤسسة .

- **الفرضية الرابعة الرئيسة: يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**

الفرضية العدمية الرئيسة الرابعة: لا يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة علي رفع تنافسية المؤسسة.

الفرضية البديلة الرئيسة الرابعة: يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستعمال الانحدار الخطي المتعدد، حيث أن التدقيق الداخلي يمثل المتغير المستقل (x_1)، مبادئ حوكمة الشركات المتغير المستقل (x_2)، وتنافسية المؤسسة المتغير التابع (y) كما مبين في المعادلة التالية: $y=a+bx_1+cx_2$ ، والنتائج مبينة في الجدول رقم (4-32).

الجدول رقم (4-32): نتائج تحليل الانحدار المتعدد بين التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة

المتغيرات المستقلة	مقطع خط الانحدار	R	R^2	قيمةT	درجة التأثير β	قيمة F	(sig)
للتدقيق الداخلي	-1.175	0.733	0.537	2.987	2.05	14.349	0.000
حوكمة الشركات				0.172	2.987		

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 179 ومستوى معنوية 0.05 تساوي 1.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (Spss V20)

يبين الجدول رقم (4-32) أن معامل الارتباط بين **تطبيق التدقيق الداخلي كالية للحوكمة ورفع تنافسية المؤسسة** قد بلغ **R=0.733**، وأن قيمة معامل التحديد (**R^2**) فسر ما نسبته (**0.537**)، هذه النسبة تدل على درجة تأثير **β=(2.05) أثر للتدقيق الداخلي على رفع تنافسية المؤسسة** و**β=(2.987) تطبيق حوكمة الشركات على التنافسية** وهي علاقة ارتباط، وتؤكد معنوية هذه العلاقة قيمة **F** التي بلغت **14.349**، وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية (**Sig=0.000**) أقل من **0.05**، وكذلك قيمة **T** المحسوبة **2.987** و**2.05** وهي أكبر من القيمة الجدولية **1.96**، مما يؤدي إلى رفض الفرضية العدمية القائلة لا يوجد أثر

ذو دلالة إحصائية **للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، وقبول الفرضية البديلة بوجود أثر ذو دلالة إحصائية **للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.** حيث يمثل مقطع خط الانحدار (1.175−) الحرف a أما درجة التأثير β_1 (2.05) تمثل حرف b_1 من معادلة الانحدار الموضوعة سابقا من طرف الباحث، و β_2 (2.987) تمثل حرف b_2.

ومنه تصبح المعادلة:

(مبادئ الحوكمة) 2.987 + (التدقيق الداخلي)2.05 + 1.175− = تنافسية المؤسسة

معناه أنه كلما زاد تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات زادت تنافسية المؤسسة.

- ✓ **نتائج الدراسة الميدانية:**

من خلال الدراسة الميدانية وصبر أراء عينة الدراسة حول أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.

رفض الفرضية العدمية الرئيسية الأولى التي تختبر عدم إلتزام المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي، وقبول الفرضية البديلة القائلة أن المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال يلتزم بمعايير التدقيق الداخلي.

رفض الفرضية العدمية الرئيسية الثانية التي تختبر عدم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال، وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن مؤسسة صيدال تطبق مبادئ حوكمة الشركات.

رفض الفرضية العدمية الرئيسية الثالثة التي تختبر عدم وجود مستوى عالي من تنافسية المؤسسة في صيدال، وقبول الفرضية البديلة القائلة وجود مستوى عالي من تنافسية المؤسسة.

رفض الفرضية العدمية الرئيسة الرابعة التي تختبر عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة ورفع تنافسية المؤسسة، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة وكانت كما يلي:

- **رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى** التي تختبر عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات، وقبول الفرضية البديلة أي توجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات.
- **رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية** التي تختبر عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي ورفع تنافسية المؤسسة، وقبول الفرضية البديلة أي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي ورفع تنافسية المؤسسة.
- **رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة** التي تختبر عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ورفع تنافسية المؤسسة، وقبول الفرضية البديلة أي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ورفع تنافسية المؤسسة.

خلاصة الفصل الرابع:

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية، والتي تعتبر تجسيدا لأهم ما تم التطرق إليه في الفصول النظرية من خلال معالجة أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة بالتطبيق على مؤسسة صيدال رائدة الصناعات الصيدلانية على المستوى الوطني، اذ تم تحديد طبيعة ومنهجية الدراسة من خلال التعرف على بياناتها ومتغيراتها، وتحديد مجتمع وأداة الدراسة ومن ثم اختبار صدق الاستبيان وثباته واعتدالية توزيع بياناته. ومن خلال النتائج

المتوصل إليها عن طريق إجابات المستجوبين من الموظفين في مديريات مؤسسة صيدال بمختلف فروعها من أصحاب الإختصاص، وبعد تحليل خصائص ونتائج أفراد العينة تم الإثبات أن الأفراد الذين وزع عليهم الاستبيان يتمتعون بالصفات اللازمة التي تزيد من صدق إجاباتهم على فقراته، وتم ملاحظة تركز تلك الإجابات ضمن محاور الدراسة في الاختبار موافق وأيضا الاختبار موافق تماما.

فقد أكدت الدراسة بأنه على مستوى مؤسسة صيدال يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهناك إلتزام واضح من قبل المدقق الداخلي للمؤسسة بمعايير التدقيق الداخلي. وتم اثبات وجود أثر للتدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات على تنافسية مؤسسة صيدال، خاصة أمام التحديات التي تواجه هذه الأخيرة على المستوى الوطني والدولي.

الخاتمة

يحظى التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات باهتمام خاص في ظل ما يشهده العالم من تنافسية وتعدد المتغيرات الاقتصادية كإطلاق قوى السوق والتوسع في إنشاء المشاريع وحدة المنافسة المحلية والدولية، وكان الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع التنافسية في مؤسسة صيدال، ومحاولة تقديم التوصيات التي يمكن العمل بها سواء على مستوى الدراسات العلمية أو على مستوى المؤسسات الجزائرية (عامة وخاصة)، لما يقدمه التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من دور فعال في رفع تنافسية المؤسسة.

1- نتائج الدراسة:

توصلت هذه الدراسة الى النتائج الآتية:

- وجود وظيفة التدقيق الداخلي يعتبر من الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، حيث تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي، مما يسمح بتحقيق الإفصاح والشفافية، الثقة والعدالة، حماية أصول الشركة، وتوفير المعلومات الموثوقة.
- ظهور مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر من خلال ميثاق الحكم الراشد الذي ركز على أربعة مبادئ متمثلة في الإنصاف، الشفافية، المسؤولية، والمحاسبة.
- يعتبر التدقيق الداخلي آلية هامة لحوكمة الشركات، إذ يتفاعل مع إدارة المخاطر والإفصاح لتحقيق مساءلة الإدارة وحماية حقوق الملاك وأصحاب المصالح في المؤسسة.
- يقوم التدقيق الداخلي برفع تنافسية المؤسسة من خلال الوظائف التي يضطلع إلى أدائها في إطار حوكمة الشركات، والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقييم سيرورة إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية وتقييم التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات.
- يوجد ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية التدقيق الداخلي وفق المعايير المهنية الواجبة، وإلتزام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية مع توفر الخبرة والتأهيل الفني لدى المراجع الداخلي، وتفعيل مبادئ الحوكمة ورفع تنافسية المؤسسة.
- وجود ارتباط قوي بين تطبيق أسس وقواعد سليمة لنظام التدقيق الداخلي من حيث تولي إدارة التدقيق الداخلي تنفيذ ومناقشة مع المدقق الخارجي لبيان دقة هذا النظام، والقيام بفحص الإجراءات للتأكد من مدى مطابقتها للسياسات والخطط والقوانين الموضوعية، وتفعيل ميثاق الحكم الراشد ورفع تنافسية صيدال.

على ضوء هذه النتائج فإنه يمكن تأكيد جميع فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب النظري، حيث تم التوصل إلى أن معظم التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وتنافسية المؤسسة يغلب عليها طابع فلسفي، وأن مهنة التدقيق الداخلي تقوم على جملة من المعايير الدولية المتعارف عليها ومبادئ الحوكمة والتي تؤدي إلى رفع تنافسية المؤسسة، وأخيرا تم التوصل إلى أن هناك أثرا لتطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة.

كما تم نفي الفرضيات العدمية المتعلقة بالجانب التطبيقي، حيث برهنت نتائج تحليل واختبار البيانات على عدم صحة الفرضية العدمية الأولى التي تختبر عدم إلتزام المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على إلتزام المدقق الداخلي في مؤسسة صيدال بمعايير التدقيق الداخلي. وفيما يخص الفرضية العدمية الثانية التي تختبر عدم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مؤسسة صيدال فقد تم رفضها، وقبول الفرضية البديلة أي أن مؤسسة صيدال تطبق مبادئ حوكمة الشركات.أما فيما يخص الفرضية العدمية الثالثة التي تختبر عدم وجود مستوى عالي من تنافسية المؤسسة في صيدال فقد تم رفضها، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود مستوى عالي من تنافسية المؤسسة. كما تم رفض الفرضية العدمية الرابعة التي تختبر عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، وقبول الفرضية البديلة أي يوجد أثر للتدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة .

2- التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة ومن أجل رفع تنافسية مؤسسة صيدال، وتجسيد وظيفة التدقيق الداخلي وميثاق الحكم الراشد، نورد بعض التوصيات التي نتوجه بها إلى الجهات المعنية بتطوير التدقيق الداخلي وتطبيق ميثاق الحكم الراشد في مؤسسة صيدال خاصة وفي الجزائر عامة:

- وجوب اعتماد ميثاق الحكم الراشد كوثيقة رسمية يتم المصادقة عليها من قبل مجلس الإدارة، ويتم نشرها وتوزيعها على مختلف الأعضاء، بغرض الإعلام بتطبيق الميثاق وتوضيح أهدافه ونطاق تدخله.
- إدراج مقاييس التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، تنافسية المؤسسة في المدارس والمعاهد وكليات العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية.
- خلق جهة تعمل على الإشراف على مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وتهتم بتحديث وتطوير القوانين التي تخص التدقيق الداخلي.
- خلق جهة تسهر على تطبيق ميثاق الحكم الراشد في المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتقديم الإرشادات.

- السعي إلى تطوير وتدعيم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل مواجهة المنافسة الدولية.

- العمل على نشر مفهوم ثقافة حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال إصدار تعليمات ومنشورات للمؤسسات.

- العمل على وضع معايير لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني في الجزائر، تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية، وتكون متوافقة مع الإطار المرجعي للتدقيق الداخلي.

- العمل على إلزامية تطبيق ميثاق الحكم الراشد في جميع المؤسسات الجزائرية وإنشاء لجنة تعمل على مراقبة تطبيقه.

وفي الأخير يجدر الإشارة إلى أن الحكم على مدى تأثير التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة، يمر عبر استعراض مجموعة من التجارب الرائدة في هذا المجال، فهي في الحقيقة إشكالية أخرى للدراسة.

3- آفاق البحث:

يعتبر موضوع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات من المواضيع الحديث نسبيا في الجزائر لاسيما مع بداية تطبيق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر سنة (2009) والعمل على تنشيط بورصة الجزائر، لذا نقترح دراسة ما يلي:

- دور التدقيق الداخلي في تفعيل ميثاق الحكم الراشد على مستوى الشركات المدرجة في بورصة الجزائر.

- التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تفعيل ميثاق الحكم الراشد في الجزائر.

- دراسة مقارنة بين ميثاق الحكم الراشد ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

- الدعم الحكومي للمؤسسات الوطنية الخاصة والعامة من أجل مواجهة المنافسة الدولية.

- التجارب الدولية في تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة، ومساهمتها في رفع تنافسية المؤسسة وتطبيقها على مستوى المؤسسات الجزائرية



جامعة محمد خيضر – بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلـــوم التجارية





التخصص : تدقيق ومحاسبة

<u>استبيـــــان البحـــــث</u>

يشرفني أن أتقدم للسادة بهذا الاستبيان من أجل مساعدتي في إنجاز أطروحة دكتوراه تحت عنوان أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال، ونؤكد لكم بأن المعلومات المخصصة في هذا الاستبيان سوف تستعمل لأغراض علمية بحتة، لهذا أرجو منكم الإجابة بكل صدق عليها من خلال وضع علامة × في الخانة المناسبة.

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الباحث:

المشرف

صالحي محمد يزيد عبد الوهاب   **أ.د بن بريكة**

I. البيانات الديمغرافية:

1. الجنس

ذكر ☐   أنثى ☐

2. الفئة العمرية

أقل م ☐ 30   من 30 – ☐ سنة   من 40 – ☐ سنة   أكثر من ☐ سنة

3. المؤهل العلمي

ليسانس ☐   ماجس ☐   دك ☐ اه   ما ☐

4. التخصص العلمي

م☐سبة　　☐ق　　ما☐　　ن☐ر

5. سنوات الخبرة

أقل من 5 ☐ا ت　　من 5 –10☐رات　　من 10 ☐ سنة　　أكثر من ☐سنة

6. المسمى الوظيفي

مديرية المالية و☐اسبة　　مديرية التدقيق☐اخلي　　مديرية الشؤون القانونيا☐

مديرية المستخدم☐　　مديرية ضمان ☐ردة　　مديرية الممتلكات والوسا☐لعامة

محافظ الحسابات☐

المحور الأول: مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في شركة صيدال

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موا ف ق	محايد	غير موا ف ق	غير موافق بشدة
1	يمتلك المدقق الداخلي شهادة جامعية وتخصص في مجال المحاسبة، المالية، التسيير، التدقيق.					
2	يتلقى المدقق الداخلي تدريب وتعليم مستمر من أجل تنمية المعارف والمهارات.					
3	يلتزم المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية الواجبة عند قيامه بإجراءات التحليل اللازمة.					
4	وجود اتصال مباشر بين المدقق الداخلي والإدارة العليا للشركة ومجلس الإدارة ومديرية التدقيق.					
5	استقلالية المدقق الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله والأنشطة المراد تدقيقها.					
6	الإبلاغ عن أي ضغوط يتم التعرض لها أثناء ممارسة المهنة.					
7	تتم الموافقة على خطة مهمة التدقيق من قبل الإدارة العليا للتدقيق.					
8	يقوم المدقق في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقرير عن نتائج المهمة.					
9	يشرف مدير التدقيق الداخلي على المهمة من أجل التأكد من تحقيق الأهداف وضمان موضوعيتها.					
10	هناك اهتمام وجدية بتوصيات واقتراحات المدقق الداخلي من قبل إدارة الشركة ومجلس الإدارة.					

المحور الثاني: مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وميثاق الحكم الرشد في صيدال

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وجود إطار قانوني فعال لحماية حقوق المساهمين في أساليب تسجيل الملكية والحصول على حصص الأرباح.					
2	وجود إفصاح لكل القواعد واللوائح القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي توجه وتحكم الإدارة في أداء أعمالها.					
3	وجود مساءلة لمجلس الإدارة من قبل المساهمين وأصحاب المصلحة ومتابعة فاعلة للإدارة التنفيذية.					
4	وجود مستوى عالي من الشفافية والإفصاح في الوقت المناسب.					
5	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات من خلال عدم تعرض الشركة الملتزمة بالحوكمة لتعثر مالي مع ضمان بقائها واستمرارها.					
6	وجود علاقة جيدة بين المؤسسة والبنوك.					
7	وجود آليات جذب مستثمرين خارجين عن النواة الأولية.					
8	وجود علاقة ثقة مع الإدارة الجبائية.					
9	وجود قواعد داخلية توضح العلاقة بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين.					

10	وجود نظام داخلي يوضح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي.					

المحور الثالث : قياس مستوى تنافسية المؤسسة

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	حجم السوق المحلي يخلق طلبا كافيا على منتجاتكم.					
2	يتأثر الطلب المحلي على منتجاتكم نتيجة استيراد الدواء الأجنبي.					
3	تستخدم وسائل تنشيط البيع في أسواق التصدير.					
4	تؤمن الشركة بأن الربح يتحقق في حال تحقيق توقعات المستهلك.					
5	تسعى الشركة لتحقيق فرص تسويقية بالإستفادة من نقاط ضعف المنافسين.					
6	تحاول الشركة تقليد عمليات الإبداع للشركات المنافسة الكبيرة.					
7	تستطيع الشركة الوصول إلى المزودين المتخصصين بسرعة.					
8	تدعم الحكومة جهود الاندماج والتكتل بموجب مزايا وإعفاءات مجزية.					
9	حصول الشركة على متطلبات التصنيع الجيد.					
10	تسعى الشركة للتحالفات الإستراتجية أو الاندماج.					

المحور الرابع: أثر تطبيق التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة من أجل رفع تنافسية المؤسسة

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يمتلك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل حوكمة الشركات.					
2	وجود نظام محكم للتدقيق الداخلي لدى صيدال يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.					
3	تعتبر حوكمة الشركات بمثابة المظلة التي يتم تحتها التدقيق وإعداد التقارير التي تتعلق بإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية.					
4	خدمات التدقيق الداخلي تهدف لرفع تنافسية المؤسسة.					
5	يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية لتحقيق التنافسية للمؤسسة.					
6	يسعى التدقيق الداخلي إلى إعطاء صورة عادلة وصادقة على وضعية المؤسسة وهذا ما يساعد على معالجة نقاط الضعف ما يسمح لها بمنافسة المؤسسات.					
7	تساهم العدالة والشفافية داخل المنشأة على تدفق الأموال وجذب استثمارات جديدة وهذا ما يسمح بالمنافسة.					
8	تعد مؤشرات التنافسية، الحوكمة من أهم المؤشرات التي تقيس درجة تكيف المؤسسة مع المتغيرات					

	واعتبارها كأداة لاتخاذ القرار.					
9	الترابط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة لأصحاب المصلحة كأداة لتحسين أداء المؤسسة فإنهما يعملان على رفع تنافسية المؤسسة.					
10	يعتبر التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية صيدال.					

قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	الاسم	الجامعة
01	أ.د. خالد الخطيب	الجامعة الأردنية
02	أ.د ثلايجية نوة	جامعة باجي مختار عنابة
03	د. كسري أسماء	جامعة باجي مختار عنابة
04	د. بوبكر بوسالم	المركز الجامعي ميلة
05	د. غلاب فاتح	جامعة فرحات عباس سطيف
06	د. دحماني نور الهدى	جامعة باجي مختار عنابة
07	د. بن قارة ايمان	جامعة باجي مختار عنابة
08	د. مايو عبد الله	جامعة ورقلة

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:**

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.913	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.850	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.695	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.874	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.924	4

- **إختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف- سمرنوف):**

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		audit	gouvernance	compétitivité	auditgouvernancecompitivite
N		180	180	180	180
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	4.9072	4.9450	4.9261	4.9544
	Ecart-type	.25325	.17665	.30109	.20065
Différences les plus extrêmes	Absolue	.421	.461	.436	.479
	Positive	.357	.378	.398	.410
	Négative	-.421	-.461	-.436	-.479
Z de Kolmogorov-Smirnov		5.645	6.187	5.847	6.422
Signification asymptotique (bilatérale)		0.073	0.158	0.065	0.123

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

- **اختبار سبيرمان لكل محور من محاور الدراسة:**

Corrélations

			Audit gouvernance compétitive	audit	gouvernance	compétitivité
Rho de Spearman	auditgouvernancecompitivite	Coefficient de corrélation	1.000	,750**	,852**	,749**
		Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000
		N	180	180	180	180
	audit	Coefficient de corrélation	,750**	1.000	,878**	,823**
		Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000
		N	180	180	180	180
	gouvernance	Coefficient de corrélation	,852**	,878**	1.000	,906**
		Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000
		N	180	180	180	180
	compétitivité	Coefficient de corrélation	,749**	,823**	,906**	1.000
		Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	
		N	180	180	180	180

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

- **اختبار سبيرمان لكل محاور الدراسة:**

Corrélations

			audit 1	audit 2	audit3	audit4	audit5	audit6	audit7	audit8	audit9	audit10	audit
Rho de Spearman	audit 1	Coefficient de corrélation	1,000	,754**	,752**	,581**	,884**	,473**	,830**		,553**	,487**	,518**
		Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit 2	Coefficient de corrélation	,754**	1,000	,577**	,776**	,844**	,638**	,676**		,440**	,359**	,391**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit3	Coefficient de corrélation	,752**	,577**	1,000	,444**	,669**	,362**	,789**		,719**	,662**	,678**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit4	Coefficient de corrélation	,581**	,776**	,444**	1,000	,657**	,814**	,521**		,339**	,276**	,305**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit5	Coefficient de corrélation	,884**	,844**	,669**	,657**	1,000	,542**	,691**		,498**	,427**	,458**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit6	Coefficient de corrélation	,473**	,638**	,362**	,814**	,542**	1,000	,424**		,276**	,225**	,250**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000		,000	,002	,001
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit7	Coefficient de corrélation	,830**	,676**	,789**	,521**	,691**	,424**	1,000		,575**	,514**	,544**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000			,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit8	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit9	Coefficient de corrélation	,553**	,440**	,719**	,339**	,498**	,276**	,575**		1,000	,870**	,889**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000			,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit10	Coefficient de corrélation	,487**	,359**	,662**	,276**	,427**	,225**	,514**		,870**	1,000	,898**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000		,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	audit	Coefficient de corrélation	,518**	,391**	,678**	,305**	,458**	,250**	,544**		,889**	,898**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000		,000	,000	
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Corrélations

			covernnce	cov1	cov2	cov3	cov4	cov5	cov6	cov7	cov8	cov9	cov10
Rho de Spearman	covernnce	Coefficient de corrélation	1,000	,347**	,620**	,284**		,201**		,399**	,852**		,445**
		Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000		,007		,000	,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov1	Coefficient de corrélation	,347**	1,000	,552**	,816**		,581**		,333**	,391**		,770**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000		,000		,000	,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov2	Coefficient de corrélation	,620**	,552**	1,000	,450**		,317**		,621**	,727**		,717**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000		,000		,000	,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov3	Coefficient de corrélation	,284**	,816**	,450**	1,000		,709**		,271**	,318**		,627**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000			,000		,000	,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov4	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov5	Coefficient de corrélation	,201**	,581**	,317**	,709**		1,000		,191*	,224**		,442**
		Sig. (bilatérale)	,007	,000	,000	,000				,010	,002		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov6	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov7	Coefficient de corrélation	,399**	,333**	,621**	,271**		,191*		1,000	,831**		,433**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,010			,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov8	Coefficient de corrélation	,852**	,391**	,727**	,318**		,224**		,831**	1,000		,507**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,002		,000			,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov9	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	cov10	Coefficient de corrélation	,445**	,770**	,717**	,627**		,442**		,433**	,507**		1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000		,000	,000		
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Corrélations

			comp1	comp2	comp3	comp4	comp5	comp6	comp7	comp8	comp9	comp10	compititvite
Rho de Spearman	comp1	Coefficient de corrélation	1,000	,727**	,522**	1,000**		,568**	,725**	,327**	,728**	,231**	,749**
		Sig. (bilatérale)		,000	,000			,000	,000	,000	,000	,002	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp2	Coefficient de corrélation	,727**	1,000	,697**	,727**		,766**	,490**	,437**	1,000**	,308**	,489**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp3	Coefficient de corrélation	,522**	,697**	1,000	,522**		,913**	,254**	,627**	,717**	,442**	,263**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000		,000	,001	,000	,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp4	Coefficient de corrélation	1,000**	,727**	,522**	1,000		,568**	,725**	,327**	,728**	,231**	,749**
		Sig. (bilatérale)		,000	,000			,000	,000	,000	,000	,002	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp5	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp6	Coefficient de corrélation	,568**	,766**	,913**	,568**		1,000	,308**	,581**	,780**	,409**	,317**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000			,000	,000	,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp7	Coefficient de corrélation	,725**	,490**	,254**	,725**		,308**	1,000	,269**	,486**	,190**	,399**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,000		,000		,000	,000	,011	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp8	Coefficient de corrélation	,327**	,437**	,627**	,327**		,581**	,269**	1,000	,450**	,709**	,280**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp9	Coefficient de corrélation	,728**	1,000**	,717**	,728**		,780**	,486**	,450**	1,000	,317**	,486**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000		,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	comp10	Coefficient de corrélation	,231**	,308**	,442**	,231**		,409**	,190**	,709**	,317**	1,000	,198**
		Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,002		,000	,011	,000	,000		,008
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	compititvite	Coefficient de corrélation	,749**	,489**	,263**	,749**		,317**	,399**	,280**	,486**	,198**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,008	
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Correlations

			all1	all2	all3	all4	all5	aal6	all7	all8	all9	all10	auditcouvernce compitivite
Rho de Spearman	all1	Coefficient de corrélation	1,000		-,011	,231**	,709**	,501**	,359**		1,000**	,447**	,236**
		Sig. (bilatérale)			,881	,002	,000	,000	,000			,000	,001
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all2	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all3	Coefficient de corrélation	-,011		1,000	,465**	,342**	,741**	,707**		-,011	,889**	,463**
		Sig. (bilatérale)	,881			,000	,000	,000	,000		,881	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all4	Coefficient de corrélation	,231**		,465**	1,000	,327**	,465**	,652**		,231**	,522**	1,000**
		Sig. (bilatérale)	,002		,000		,000	,000	,000		,002	,000	0,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all5	Coefficient de corrélation	,709**		,342**	,327**	1,000	,711**	,508**		,709**	,634**	,333**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000		,000	,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	aal6	Coefficient de corrélation	,501**		,741**	,465**	,711**	1,000	,715**		,501**	,896**	,468**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000		,000		,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all7	Coefficient de corrélation	,359**		,707**	,652**	,508**	,715**	1,000		,359**	,796**	,655**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000			,000	,000	,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all8	Coefficient de corrélation											
		Sig. (bilatérale)											
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all9	Coefficient de corrélation	1,000**		-,011	,231**	,709**	,501**	,359**		1,000	,447**	,236**
		Sig. (bilatérale)			,881	,002	,000	,000	,000			,000	,001
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	all10	Coefficient de corrélation	,447**		,889**	,522**	,634**	,896**	,796**		,447**	1,000	,522**
		Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000		,000		,000
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180
	auditcouverncecompitivite	Coefficient de corrélation	,236**		,463**	1,000**	,333**	,468**	,655**		,236**	,522**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,001		,000	0,000	,000	,000	,000		,001	,000	
		N	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180	180

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

الوسط الحسابي والإنحراف المعياري:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
audit 1	180	4.9222	.35776	.00000
audit 2	180	4.9611	.24481	.00000
audit3	180	4.8833	.39937	.00000
audit4	180	4.9833	.12838	.00000
audit5	180	4.9500	.26479	.00000
audit6	180	4.9833	.16629	.00000
audit7	180	4.9167	.36425	.00000
audit8	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
audit9	180	4.8056	.46193	.00000
audit10	180	4.6667	.66853	.00000
audit	180	4.9072	.25325	.00000

a. t ne peut être calculé car l'écart-type est nul.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
gov1	180	4.9667	.31534	.00000
gov2	180	4.9167	.36425	.00000
gov3	180	4.9833	.16629	.00000
gov4	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
gov5	180	4.9944	.07454	.00000
gov6	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
gov7	180	4.7833	.53142	.00000
gov8	180	4.8333	.50139	.00000
gov9	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
gov10	180	4.9722	.16479	.00000
gouvernance	180	4.9450	.17665	.00000

a. t ne peut être calculé car l'écart-type est nul.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
audit 1	180	4.9222	.35776	.00000
comp1	180	4.8056	.61723	.00000
comp2	180	4.8889	.45940	.00000
comp3	180	4.9722	.16479	.00000
comp4	180	4.8056	.61723	.00000
comp5	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
comp6	180	4.9500	.28511	.00000
comp7	180	4.9444	2.16556	.00000
comp8	180	4.9833	.16629	.00000
comp9	180	4.9167	.36425	.00000
comp10	180	4.9944	.07454	.00000
compétitivité	180	4.9261	.30109	.00000

a. t ne peut être calculé car l'écart-type est nul.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
all1	180	4.9944	.07454	.00000
all2	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
all3	180	4.9556	.29563	.00000
all4	180	4.8056	.61723	.00000
all5	180	4.9833	.16629	.00000
aal6	180	4.9667	.23398	.00000
all7	180	4.8889	.56814	.00000
all8	180	5.0000	,00000[a]	0.00000
all9	180	4.9944	.07454	.00000
all10	180	4.9556	.27609	.00000
Audit gouvernance compétitive	180	4.9544	.20065	.00000

a. t ne peut être calculé car l'écart-type est nul.

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
audit	180	4.9072	.25325	.00000
gouvernance	180	4.9450	.17665	.00000
compétitivité	180	4.9261	.30109	.00000
Audit gouvernance compétitive	180	4.9544	.20065	.00000

a. t ne peut être calculé car l'écart-type est nul.

Corrélations

		audit	gouvernance
audit	Corrélation de Pearson	1	,975**
	Sig. (bilatérale)		.000
	N	180	180
gouvernance	Corrélation de Pearson	,975**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	
	N	180	180

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,717[a]	.514	.511	.21048

a. Valeurs prédites : (constantes), audit

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8.342	1	8.342	188.292	,000[b]
	Résidu	7.886	178	.044		
	Total	16.227	179			

a. Variable dépendante : compétitivité

b. Valeurs prédites : (constantes), audit

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.743	.305		2.435	.016
	audit	.852	.062	.717	13.722	.000

a. Variable dépendante : compétitivité

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
audit	259.966	179	.000	4.90722	4.8700	4.9445

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
gouvernance	375.576	179	.000	4.94500	4.9190	4.9710

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
compétitivité	219.505	179	.000	4.92611	4.8818	4.9704

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	Gouvernance [b]		Entrée

a. Variable dépendante : compétitivité

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,733[a]	.537	.535	.20538

a. Valeurs prédites : (constantes), gouvernance

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8.719	1	8.719	206.698	,000[b]
	Résidu	7.508	178	.042		
	Total	16.227	179			

a. Variable dépendante : compétitivité

b. Valeurs prédites : (constantes), gouvernance

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-1.252	.430		-2.912	.004
	gouvernance	1.249	.087	.733	14.377	.000

a. Variable dépendante : compétitivité

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	audit, gouvernance [b]		Entrée

a. Variable dépendante : compétitivité

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,733[a]	.537	.532	.20594

a. Valeurs prédites : (constantes), audit, gouvernance

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8.720	2	4.360	102.800	,000[b]
	Résidu	7.507	177	.042		
	Total	16.227	179			

a. Variable dépendante : compétitivité

b. Valeurs prédites : (constantes), audit, gouvernance

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-1.157	.703		-1.646	.101
	gouvernance	1.183	.396	.694	2.987	.003
	audit	.047	.276	.040	.172	.864

a. Variable dépendante : compétitivité

قائمة المراجع

المراجع بالغة العربية:

أ- **الكتب:**

1- أبو آل علي رضا صاحب وسنان كاظم الموسوي، وظائف المنظمة المعاصرة، دار الوراق للنشر، الأردن، 2001.

2- أبو العطا نرمين، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية، 2003.

3- أبو عمارية فالح، الخصخصة وتأثيراتها الاقتصادية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

4- الألوسي حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول: المراجعة نظريا، الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2002.

5- التهامي محمد ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.

6- الدهراوي كمال الدين مصطفى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001.

7- السرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

8- السعدني مصطفى حسن بسيوني، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، الطبعة1، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

9- الشيشيني حاتم محمد، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر 2007.

10- الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.

11- الغزالي عيسى محمد، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، 2003.

12- القاضي حسين يوسف وآخرون، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، سورية، 2008.

13- الوردات خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

14- أمين خالد عبد الله، التدقيق ورقابة البنوك، دار وائل للنشر عمان، الأردن، 1999.

15- بن اشنهو عبد اللطيف،"الجزائر اليوم بلد ناجح" بدون ذكر دار الطبع، بدون ذكر البلد، بدون ذكر سنة النشر.

16- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

17- تميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والتطبيقية، دار وائل للنشر، الطبعة 03، عمان، الأردن، 2006.

18- جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق، عمان، الأردن، 2000.

19- حلمي أحمد جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية (قواعد أخلاقيات المهنة)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

20- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (مفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

21- رزيق كمال وياسين قاسي، تنافسية الجزائر ضمن مقتضيات التنافسية الدولية.

22- سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

23- سليمان محمد مصطفى، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

24- سوليفان جون، جين روجرز، كوشتا هلبلينج كاثرين، شكولينكوف الكسندر، بحثا عن عضو جيد لمجلس الإدارة، دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، الولايات المتحدة الأمريكية، 2003.

25- سوليفان جون، شكولنيكوف الكسندر، أخلاقيات العمل، المكون الرئيس لحوكمة الشركات، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2006.

26- مرسي نبيل خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال،مركز الإسكندرية للكتاب، مصر 1998.

27- نور أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.

28- يوسف محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة لنمط تطبيقها في مصر، إصدار بنك الاستثمار القومي، القاهرة، مصر، 2007.

ب- الدوريات:

1- الرحيلي عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة، المجلد 22، (العدد1)، 2008.

2- السعافين هيثم، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد 63، الأردن، 2005.

3- الفضل مؤيد محمد علي ونوال حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة (دراسة حالة في الأردن)، مجلة القادسىة للعلوم الإدارىة والاقتصادىة، المجلد 12، العدد 04، 2010.

4- الجندي نوال أحمد، تفعيل دور أساليب المحاسبة الادارية في ادارة تكاليف سلسلة التوريد، مركز الاستثشارات والبحوث والتطوير، أكاديمية السادات للعلوم الادارية، العدد 04، 2006.

5- بريش عبد القادر وبـــدروني عيســـى، دراسة تأثير توزيع الأرباح على المؤسسة المدرجة في البورصة، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 10، جوان 2013 .

6- بطاهر علي، سياسات التحرير والاصلاح الاقتصادي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 01، جامعة الشلف، 2004.
7- حمادة رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 26، العدد الثاني، دمشق، سورية، 2010.
8- دحدوح حسين أحمد، دور لجنة المراجعة في تحسين نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد24، العدد الأول، سوريا، 2008.
9- ريحاوي مها محمود رمزي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 24 العدد1، دمشق، سورية، 2008.
10- زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبية الدولية، مجلة الباحث، العدد07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010.
11- زويلف أنعام وكريمة جوهر، دور الإلتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد رقم01، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007.
12- صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.
13- طرشي محمد، العناقيد الصناعية كمدخل لتعزيز مكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الجزائري، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 13، جانفي 2015 .
14- عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، الإسناد الخارجي لأداء ووظائف المراجعة الداخلية وأثره على استقلال المراجع الداخلي وجودة المراجعة –دراسة ميدانية–، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد1، 2001.
15- عبد الله علي، دور الحكومة في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسات الوطنية، مجلة الباحث، العدد 06، جامعة ورقلة، 2008.

16- عبيرات مقدم وأحمد نقار، المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة الدانمرك، العدد الثاني،2007.

17- مزياني نور الدين، دراسة نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، محمد خيضر بسكرة، العدد28/27، 2010.

18- مهدي عيسى بن صالح ، ملامح هيكلة المؤسسات الشبكية، مجلة الباحث، عدد30، ورقلة، 2004.

19- ناصر عبد الوهاب علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

20- هوام جمعة وفداوي أمينة، مدى تقيد الشركات المساهمة الجزائرية بمبادئ الحوكمة، مجلة جامعة الملكة أروى، العدد8، اليمن، 2012.

جـ - الملتقيات:

1-أبو عجيلة عماد محمد علي وحمدان علام موسى، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح دليل من الأردن، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العلمية المنعقد يومي 20-21 أكتوبر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

2-السعداني مصطفي حسن بسيوني، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، بحوث وندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصاد والهيكلي، 19-23 نوفمبر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2006.

3-الشحادة عبد الرزاق والبرغوتي سمير إبراهيم، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الازمة المالية العالمية، الملتقى الدولي حول الأزمة

المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، المنعقد يومي 20-21 أكتوبر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2009.

4-الوردات خلف عبد الله، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنعقد يومي 24-25 سبتمبر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2005.

5-بوزيان عثمان، قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر: متطلبات التكيف وآليات التأهيل، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر،17-18 أفريل، 2006.

6-بلالي أحمد، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، الملتقى الدولي الثالث حول تسيير المؤسسات المعرفة الركيزة الجديدة وتحدي التنافسية للمؤسسات والاقتصادات، جامعة بسكرة، 12-13 نوفمبر، 2005.

7-بوشعور محمد حريري وميمون خيرة، المنافسة وآلية حمايتها من الأعمال المنافية لها (دراسة قانونية)، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، 08-09 نوفمبر 2010.

8-زايدي عبد السلام وكمال بوعظم، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، المنعقد يومي 18-19 نوفمبر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2009.

9-بلقاسم زايراي، الحكم الاقتصادي الرشيد والكفاءة الاقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 8-9 مارس 2005، جامعة ورقلة، الجزائر.

10- زكري لمياء وفضيلة عكاشة، أثار الانفتاح الاقتصادي على مسار الإصلاحات السياسية بالجزائر، ملتقى وطني حول التحولات السياسية وإشكالية التنمية في الجزائر واقع وتحديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم القانونية والإدارية فرع العلوم السياسية الشلف، أيام 16-17 ديسمبر.

11- شيبي عبد الرحيم وشكوري محمد، معدل الاستثمار الخاص بالجزائر"دراسة تطبيقية"، المؤتمر الدولي حول القطاع الخاص في التنمية وتقييم واستشراف، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 23-25 مارس.
12- طهرات عمار، الاستراتيجيات التسويقية وتنافسية المؤسسة الاقتصادية "حالة الجزائر"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربي، جامعة الشلف، 08-09 نوفمبر 2010.
13- كربالي بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة البليدة، 21-22 ماي 2002.
14- نجار حياة وزغيب مليكة، اشكالية تأهيل المؤسسات الاقتصادية بين العصرنة والعولمة، نظرة مستقبلية، الملتقى الدولي حول المؤسسة الاقتصادية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23 أفريل 2003.
15- نوري منير ولجلط ابراهيم، امكانية التصدير خارج المحروقات، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربي، جامعة الشلف، 08-09 نوفمبر 2010.
16- يوسف محمد طارق، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، المؤتمر الدولي حول متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، 2 المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2-3 ماي 2007.

د- الرسائل الجامعية:

1- أبو حمام ماجد إسماعيل، أثر تطبيق قواعد الحوكمة في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

2- الحفيظي ابراهيم عبد، دراسة تنافسية الاقتصاد الجزائري في ظل العولمة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص التحليل الاقتصادي، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2008.

3- العازمي جمال عبيد محمد، دور حوكمة الشركات في رفع القدرة التنافسية للشركات الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011-2012.

4- بني هاني جهاد، استراتجيات العمليات وأثرها على الميزة التنافسية، رسالة دكتوراه،جامعة عمان العربية.

5- بوازيد وسيلة، مقاربة الموارد الداخلية والكفاءات كمدخل للميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، 2011-2012.

6- حجاج عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية مصادرها ودور الإبداع التكنولوجي في تنميتها، دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور بالوادي، رسالة ماجستير، جامعة سكيكدة، 2006-2007.

7- حران عبد القادر، التكامل العمودي والمزايا التنافسية للمؤسسة الصناعية حالة مؤسسة سونا طراك، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد صناعي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012.

8- درويش مراد فيصل، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سورية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية، 2008.

9- علي جابر اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

10- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات-دراسة ميدانية- رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.

11- غلاب فاتح، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة: دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2010.

12- فرحات غول، مؤشرات تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة الاقتصادية (حالة المؤسسات الجزائرية)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005-2006.

13- كبابي كلثوم، التنافسية وإشكالية الاندماج في الاقتصاد العالمي "دراسة حالة الجزائر المغرب وتونس، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2007-2008.

14- لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة وأداء السوق المالي، دراسة حالة مصر، رسالة ماجستير، تخصص أسواق مالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2011.

هـ- التقارير والقوانين:

1- الجريدة الرسمية رقم 110 الصادرة في 22 شوال 1389 الموافق لـ 1969/12/31.

2- الجريدة الرسمية رقم 107 الصادرة في 12 ذو القعدة 1319 الموافق لـ 1971/12/30.

3- الجريدة الرسمية رقم 03 الصادرة في 10 رجب 1412 الموافق لـ 15 جانفي 1992.

4- الجريدة الرسمية رقم 56 الصادرة في 16 جمادى الأول 1417 الموافق لـ 29 سبتمبر 1996.

5- الجريدة الرسمية رقم 24 الصادرة في 29 ذي القعدة 1416 الموافق لـ 17 افريل 1996.

6- القانون التجاري الجزائري، وفقا لتعديلات 2005.

7- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المتضمن أحكام القانون من 610-673.

8- الجريدة الرسمية الجزائرية، أمر رقم 09-09 يتعلق بالمنافسة، مؤرخ في 19 جويلية 2003.

9- الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون رقم 08-12 يعدل ويتم الأمر رقم 03-03 المتعلق بالمنافسة، المؤرخ في 25 جوان 2009.

10- الجريدة الرسمية الجزائرية، قانون رقم 03-04 يتعلق بالقواعد العامة المطبقة على عملية استيراد البضائع وتصديرها، مؤرخ في 19 جوان 2003.

11- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009.

12- مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة للشرق الأوسط وشمال إفريقيا، العدد13.

13- مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة للشرق الأوسط وشمال افريقيا العدد21، 2011.

14- المرصد الوطني للتنافسية، التقرير الوطني الأول لتنافسية الاقتصاد السوري2007، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي وهيئة تخطيط الدولة، 2008.

و – المواقع الالكترونية:

1- موقع تنظيم ومراقبة عمليات البورصة: .www.cosob.org

2- www.univ-tours.fr/recherche

3- www.saidalgroup.dz

المراجع باللغة الأجنبية

1– Bertin elisabeth, audit interne: enjeux et pratique a l’international, édition d’organisation, Paris, 2007.

2– J.C.BECOUR.H.BOUOUIN, audit opérationnel, conomico, 3ème édition, Paris, 2000.

3– Charreaux Gérard, le gouvernement des entreprise, théories et faits,1ére édition, édition économica, Paris ,France, 1997.

4– Igalens Jacques, point Sébastien, vers une nouvelle gouvernance des entreprises, 1ère édition, édition Dunod, Paris, France, 2009.

5– Le joly karine, Moignon Bertrand, gouvernement d’entreprise, débats théorique et pratique sous la direction, 1ère édition, édition ellipses marketing S.A, Paris, France, 2001.

6- LIONNEL.C et GERARD.V, Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques, Dalloz, 6eme édition, Paris, 2001.

7- Michael E. Porter, The competitive advantage of nations, New York, free press, 1990.

8- Michael Porter, L'avantage concurrentiel des nations, inter-éditions, Paris, 2000.

9- Michael E. Porter, The five competitive force that shape strategy, Harvard business review, 2008.

10- Michael e.porter, competitive advantage: creating and sustaining superior performance, 2000.

11- Omri Abdelwahed, système de gouvernance et performance de l'entreprise tunisienne, revue française de gestion, n°142, 2003.

12- Pascal Vidal, Vincent Petit, Systèmes d'information organisationnels, Pearson Education, 2eme édition, France, 2009.

13- J.peter Neary, competitive versus comparative Advantage, Working.

14- Pesaueux yvon, le gouvernement de l'entreprise comme idéologie, édition ellipses, Paris, France, 2000.

15- Pfeffer jeffery, competitive advantage through people, MA, Harvard Business School press, boston, 1994.

16- Pigé benoit, éthique et gouvernance des organisations, édition économica, Paris, France, 2010.

17- Rahim Hocine, Management de savoir et stratégies d'innovation dans les PME Algériennes, Revue économie et management, Université Abou bakr Belkaid - Tlemcen, N°03, Mars 2004.

18- J. Renard, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 6ème édition, paris, 2007.

19- Richard Bertrand, Miellet Dominique, la dynamique du gouvernement d'entreprise, édition d'organisation, Paris, France, 2003.

20- Tahir née Ben Ahmed Rime, La gouvernance d'entreprise et performance, mémoire pour l'obtention d'un magister, option management Economie, Université Tlemcen, 2008/2009.

21- Institute of internal auditors, the role of internal audit in enterprise wide risk management, January, 2009.

22- Institut français de l'audit et control interne, les pratiques de l'audit et du control interne en France.

23- Ministère délégué à la participation et à la promotion de l'investissement, investir en Algérie.

24- La compétence au cœur du succès de votre entreprise, édition d'organisation, Paris, 2000.

25- papers School Of Economic, University college Dublin, 2002.